

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

BAKALÁŘSKÁ PRÁCE

2010

Vít Stejskal

**VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA**

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Vymáhání a zajištění pohledávek správcem daně
Exaction and Restraint of Claims by Tax Administrator**

Student: Vít Stejskal

Vedoucí bakalářské práce: doc. Ing. Dagmar Bařinová, Ph.D.

Ostrava 2010

Zadání bakalářské práce

Student: **Vít Stejskal**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**
Specializace: **00 Účetnictví a daně**
Téma: **Vymáhání a zajištění pohledávek správcem daně**
Exaction and Restraint of Claims by Tax Administrator

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Vznik daňové pohledávky
 3. Způsoby vymáhání
 4. Zajištění daňových pohledávek
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem* 2008. 6. vyd. Olomouc: ANAG, 2008. 863 s. ISBN 978-80-7263-459-0.
RADKOVÁ, M. *Exekuce jiné pohledávky*. 1 vyd. Praha: LINDE, 2009. 199 s. ISBN 978-80-7201-767-6.
TRIPES, A. *Exekuce v soudní praxi*. 3. vyd. Praha: C.H.BECK, 2006. 852 s. ISBN 80-7179-489-9.


Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **doc. Ing. Dagmar Bařinová, Ph.D.**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 07.05.2010




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem, bakalářskou práci včetně všech příloh vypracoval samostatně.

V Ostravě dne 7. 5. 2010

Vít Stejskal

Poděkování

Děkuji tímto vedoucí bakalářské práce doc. Ing. Dagmar Bařinové, Ph.D. za odborné vedení a za její cenné rady a připomínky k ní a oponentovi JUDr. Janě Němcové.

Obsah

1. Úvod.....	1
2. Vznik daňové pohledávky.....	2
2.1. Vznik daňové povinnosti.....	2
2.1.1. Příslušenství daně.....	3
2.2. Splatnost daně	3
2.3. Základní zásady daňového řízení	3
2.4. Procesní podmínky vymáhání daňového nedoplatku.....	4
2.4.1. Pravomoc správce daně.....	4
2.4.2. Příslušnost správce daně.....	5
2.4.3. Účastníci daňového řízení, způsobilost být daňovým dlužníkem	6
2.4.4. Vyloučení pracovníků správce daně	7
2.5. Věcné předpoklady vymáhání daňového nedoplatku.....	7
2.5.1. Exekuční titul - podmínka vymáhání daňového nedoplatku	7
2.5.2. Nečinnost daňového dlužníka	9
2.5.3. Nemožnost vymáhání daňového nedoplatku.....	9
2.6. Úkony správce daně předcházející daňové exekuci	10
2.6.1. Vyhledávací činnost	10
2.6.2. Součinnost třetích osob	10
2.6.3. Místní šetření.....	11
2.7. Zahájení daňové exekuce	11
2.7.1. Exekuční příkaz, opravné prostředky proti exekučnímu příkazu.....	12
2.7.2. Zásady vymáhání daňových nedoplatků	12
2.7.3. Odložení výkonu daňové exekuce.....	13
2.7.4. Zastavení daňové exekuce.....	13
2.7.5. Zrušení daňové exekuce	14
2.7.6. Exekuční náklady	15
2.7.7. Exekuční náklady za výkon zabavení	15
2.7.8. Exekuční náklady za výkon prodeje.....	16
2.7.9. Hotové výdaje správce daně a jejich úhrada	16
3. Způsoby vymáhání	17
3.1. Příkazání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev nebo jiné pohledávky.....	17
3.1.1. Příkazání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev	17
3.1.2. Exekuce příkazáním jiné pohledávky	21
3.1.3. Postižení jiných majetkových práv	23
3.2. Srážka ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendium apod.....	23
3.3. Prodej movitých věcí.....	25
3.3.1. Věci nepodléhající výkonu rozhodnutí	25
3.3.2. Průběh exekuce movitých věcí.....	26
3.4. Prodej nemovitostí.....	27
3.5. Vývoj daňových nedoplatků v letech 2004 až 2008	30
3.5.1. Vymáhání daňových nedoplatků na daních a příslušenství daní.....	31
3.5.2. Podíl jednotlivých forem exekuce u ÚFO	33
3.5.3. Přihlášky ÚFO do insolvenčního řízení	34
3.5.4. Vymáhání daňových nedoplatků soudním výkonem rozhodnutí.....	34
3.5.5. Vymáhání daňových nedoplatků soudní exekucí.....	35

4. Zajištění daňových pohledávek	36
4.1. Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň.....	36
4.2. Zástavní právo	37
4.3. Vývoj zajišťovacích příkazů a zástavních práv ÚFO v letech 2004 – 2008	38
5. Závěr.....	41
Seznam literatury.....	43
Seznam použitých zkratk	
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Seznam tabulek	
Seznam grafů	
Seznam příloh	

1. Úvod

V rámci zvláštní části finančního práva hraje důležitou roli právo daňové. Daň je povinná, zákonem stanovená platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová, neekvivalentní, nevratná a pravidelně se opakující. Společně s ostatními příjmy musí daňové výnosy zajistit hospodářskou existenci státních a veřejných rozpočtů a fondů, tj. veřejných financí. Pokud si daňový dlužník řádně nesplní své daňové a poplatkové povinnosti vůči státu, je jisté, že stát nenechá tuto skutečnost bez povšimnutí, neboť zajištění výběru daní je zcela v jeho veřejné moci.

Finanční úřady tvoří v daňové správě územně organizační jednotky prvního stupně. Finanční úřady jsou podřízeny příslušným finančním ředitelstvím. Finanční ředitelství spolu s finančními úřady byly zřízeny k 1.1.1991 na základě zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů a tvoří soustavu územních finančních orgánů (dále jen ZÚFO).

Územní finanční orgány se řídí zákonem č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), který nabyl účinnosti od 1.1.1993, tedy se vznikem nové daňové soustavy. Jedná se o komplexní úpravu procesního daňového práva. Podle této procesní daňové právní normy se realizuje správa daní a všech souvisejících poplatků a povinností a odvodů za porušení rozpočtové kázně.

Termínem správa daní rozumíme právo činit taková opatření, aby daňová povinnost byla zjištěna a stanovena správně, aby byla splněna, dále pak je to zejména právo vyhledávat a evidovat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, kontrolovat i vymáhat podle zákona, a to jejich splnění ve stanovené výši a době.

Předkládanou bakalářskou prací chci dosáhnout toho, abych v její obecné části zjistil, jaké existující prostředky a formy stanovené právními předpisy může územní finanční orgán v postavení správce daně uplatnit při zajištění, vybrání či vymáhání dobrovolně nesplněné daňové povinnosti a jejího příslušenství, popř. daňové povinnosti nesplatné nebo dosud nestanovené. V praktické části pak provedu analýzu vývoje daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány v letech 2004 – 2008, vývoje počtu uplatněných zástavních práv a zajišťovacích příkazů včetně vyčíslení objemu plnění ze zajištěných daňových nedoplatků v letech 2004 – 2008, podílů jednotlivých forem daňových exekucí realizovaných územními finančními orgány s vyhodnocením rozsahu a efektivity nejvíce využívaných forem.

2. Vznik daňové pohledávky

2.1. Vznik daňové povinnosti

Daňová povinnost není v zákonech definována, i když se jedná o jeden ze základních pojmů. Právní předpisy pouze definují vznik daňové povinnosti, a to jako okamžik, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost podle ZSDP nebo zvláštních předpisů (zejména jednotlivých daňových zákonů). Daňová povinnost vzniká tehdy, kdy nastaly první skutečnosti, které podle jednotlivých daňových zákonů zakládají její vznik, nikoliv tedy až jejím přiznáním, vyměřením nebo splatností.

Předmětem daně jako subjektivního závazku určité osoby vůči státu jsou právními normami určená jednání či chování osob, jejichž důsledkem je naplnění zákonem obecně vymezených právních skutečností, jako podmínek vzniku daňové povinnosti. Takto se tvoří podstata daňové povinnosti na straně daňového subjektu jako osoby povinné a daňového nároku (práva na plnění daně) na straně státu jako oprávněného, v souhrnu pak představuje podstata daně obligační (závazkový) veřejnoprávní vztah.¹

Z hlediska časového lze daňovou povinnost sledovat ve třech stádiích, a to její vznik, splatnost a vykonatelnost.

Daňová povinnost podle ZSDP vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti stanovené zvláštním daňovým zákonem, např. u daně z příjmů dosažením zdanitelného příjmu nebo výnosu (podle používané účetní soustavy), u daně z nemovitostí okamžikem vzniku vlastnictvím nemovitosti, apod.²

Každý daňový subjekt nebo ten, jenž je k tomu správcem daně vyzván, je povinen daň přiznat ve stanovené lhůtě. Není-li ve zvláštním daňovém zákonu nebo v ZSDP uvedeno jinak, platí dle § 40 ZSDP obecná splatnost daně, a to ve lhůtě pro podání daňového přiznání či hlášení.

V případě, že základ daně nebo daň je daňovým subjektem vypočtena odchylně od zákonem stanovené výše, správce daně vyměří základ daně a daň rozhodnutím, kde určí i lhůtu pro její splatnost.

¹ VONDRÁKOVÁ, A. a kol. Vymáhání pohledávek. Praha: ASPI, a.s., 2006

² KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG 2008

2.1.1. Příslušenství daně

Daň spolu s příslušenstvím daně³ tvoří daňovou pohledávku. Podle ustanovení § 58 mezi příslušenství daně patří penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona, které mimo pokuty sleduje osud daně. Z výčtu jednotlivých druhů příslušenství daně vyplývá, že se jedná převážně o sankce, které správce daně předepisuje nebo ukládá v průběhu daňového řízení. Kromě sankcí jsou příslušenstvím daně i náklady daňového řízení, zejména náklady exekuční, upravené v § 73a ZSDP.

2.2. Splatnost daně

Splatností daně je okamžik (den), kdy má daňový subjekt povinnost uhradit daň, zálohy na daň, nebo splátky daně. Daňová povinnost se marným uplynutím lhůty stanovené k zaplacení stává vykonatelnou.

2.3. Základní zásady daňového řízení

Ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností má správce daně zákonem přiznaná práva činit potřebná opatření, která se nazývají správou daní. Tato je realizována prostřednictvím daňového řízení, jehož cílem je stanovení daně a její vybrání tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy státu.

ZSDP stanoví v § 2 základní zásady daňového řízení, které jsou povinni dodržovat všichni jeho účastníci ve všech fázích daňového řízení.⁴

Jedná se o tyto základní zásady:

- *Zásada zákonnosti* – představuje povinnost správce daně jednat vždy v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy při současném zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.
- *Zásada hospodárnosti* – snahou je zajistit co nejnížší náklady daňového řízení. Správce daně je povinen volit jen takové prostředky, které daňové subjekty zatěžují co nejméně, ale přitom vedou k cíli daňového řízení

³ § 58 ZSDP

⁴ KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG 2008

- *Zásada součinnosti* – daňové řízení vychází z úzké součinnosti všech, kteří se na něm zúčastní. K naplnění této zásady je v daňových předpisech stanovena řada práv a povinností na straně daňových subjektů, třetích osob i správců daní.
- *Zásada volného hodnocení důkazů* – je nutnou podmínkou pro posouzení, zda konkrétní důkazní prostředky, často protichůdné, jsou věrohodné či nikoliv, a které z nich se stanou důkazem. Při jejich hodnocení musí jít o komplexní a systematický přístup ze strany správce daně.
- *Zásada neveřejnosti daňového řízení* – daňové řízení je vždy neveřejné, souvisí to s další zásadou mlčenlivosti.
- *Zásada mlčenlivosti* – každá osoba, která se zúčastní daňového řízení musí zachovávat mlčenlivost o poměrech daňových subjektů, o nichž se v průběhu daňového řízení dověděla.
- *Zásada oficiality a dispoziční* – správce daně je povinen zahájit daňové řízení na základě podnětu daňového subjektu (např. registrační řízení, vyměřovací řízení) nebo z vlastního podnětu (např. kontrolní řízení, vytýkácí řízení, vymáhací řízení, apod.).
- *Zásada neformálnosti* - pro správnost postupu správce daně je rozhodující vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné rozhodné skutečnosti bez ohledu na to, je-li zastřen jiným stavem formálně právním.
- *Zásada rovnosti daňových subjektů* - vyjadřuje skutečnost, že všechny daňové subjekty mají v daňovém řízení stejná práva a stejné povinnosti.

2.4. Procesní podmínky vymáhání daňového nedoplatku

Procesními podmínkami je souhrn právem stanovených předpokladů, za nichž správce daně může činit opatření směřující k vymáhání daňových nedoplatků. Patří zde:

- a) pravomoc správce daně
- b) příslušnost správce daně
- c) způsobilost být daňovým dlužníkem, jeho procesní způsobilost
- d) vyloučení pracovníků správce daně

2.4.1. Pravomoc správce daně

Pravomoc správce daně lze definovat jako souhrn oprávnění a povinností, které stát přiznává prostřednictvím zákona svým orgánům k výkonu jejich činností. Státní orgán nesmí vykonávat činnosti, které jsou nad rámec jeho zákonem vymezené pravomoci. Pravomoc

územních finančních orgánů (dále jen ÚFO) je stanovena v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, a to vymezením věcného obsahu jejich působnosti jako orgánů státní správy, jež vyjadřuje, který konkrétní druh správce daně je oprávněn vykonávat správu daní, tedy i vést daňové řízení ve věci konkrétní daně, poplatku, odvodu či jiného fiskálního nástroje.⁵

Rozsah jejich působnosti pak upravuje ZSDP. Postup správců daní v daňovém řízení, jehož součástí je i řízení o vymáhání daňových nedoplatků, je striktně podmíněn dodržováním zákonů a jiných obecně závazných právních předpisů.⁶

2.4.2. Příslušnost správce daně

Příslušností správce daně je určení (vymezení okruhu působnosti) konkrétního z orgánů, do jejichž pravomoci je věc svěřena, který danou věc je oprávněn projednat a rozhodnout⁷, tzn. vymezení okruhu působnosti mezi územními finančními orgány navzájem. Procesní teorie rozlišuje příslušnost věcnou, funkční a místní.

➤ **Věcná příslušnost** vymezuje rozsah působnosti mezi jednotlivými druhy ÚFO, zejména z hlediska, který druh ÚFO má rozhodnout o určitých věcech v prvním stupni (instanci). Věcná příslušnost je vymezena v § 6 a 9 ZÚFO.

➤ **Funkční příslušnost** vymezuje rozsah působnosti mezi ÚFO různého druhu při projednávání též věci po sobě. Dle § 9 ZÚFO finanční ředitelství vykonává správu daní v rozsahu stanoveném ZSDP (zejména se stává odvolacím orgánem) a přezkoumává rozhodnutí finančních úřadů vydaná ve správním řízení.

➤ **Místní příslušnost** vymezuje rozsah působnosti mezi ÚFO, která mají stejnou věcnou i funkční příslušnost k dané věci a to z hlediska místa – sídla ÚFO.

Místní příslušnost správce daně ve vymáhacím řízení je speciálně upravena v ustanovení § 73 odst. 3 ZSDP tak, že místně příslušný je ten správce daně, u kterého je daňový dlužník evidován. Kterýkoliv jiný věcně příslušný správce daně, může být dle § 5 ZSDP dožádán místně příslušným správcem daně o provedení daňové exekuce, zejména mobiliární exekuce, jestliže dožádaný správce daně může požadovaný úkon provést snáze, hospodárněji a rychleji.

⁵ § 1 ZÚFO

⁶ FILOVÁ, P. Právní předpoklady vymáhání daňového nedoplatku. Dostupný z WWW: <<http://spravni2.juristic.cz/570385/clanek/spravni2>>

⁷ STAVINHOVÁ, J.; HLAVSA, P. Civilní proces a organizace soudnictví, Brno, Doplněk, Masarykova univerzita, 2003

Pokud platební povinnost ve smyslu § 1 odst. 4 ZSDP ukládá orgán, který není podle zvláštního zákona pověřen jejím vybráním, pak je místně příslušným orgánem k vybrání (včetně vymáhání) finanční úřad v sídle orgánu, který platební povinnost uložil.⁸

2.4.3. Účastníci daňového řízení, způsobilost být daňovým dlužníkem

Daňového řízení se zúčastňují, kromě pověřených pracovníků správce daně, daňové subjekty⁹ a třetí osoby,¹⁰ zvláště v procesu vymáhání a placení poddlužníci, plátcí mzdy, ručitelé. Daňový dlužník¹¹ je každý, kdo je podle zvláštního zákona povinen platit daň, nebo vybranou a sraženou daň odvádět. Nejde tedy o stav v důsledku existence daňového dluhu. Správce daně má v daňovém řízení procesní postavení „daňového věřitele“, ovšem zákon jej takto nenazývá.¹² Daňového řízení se mohou zúčastnit také ručitelé¹³, pokud jim zákon¹⁴ povinnost ručení ukládá a pokud jsou k úhradě daňového nedoplatku správcem dani vyzváni a je jim stanovena lhůta pro úhradu. Správce daně může ručitele vyzvat pouze tehdy, pokud daňový dlužník nedoplatek neuhradil, ačkoliv byl o jeho úhradu bezvýsledně upomenut a zároveň byly vyčerpány všechny dostupné způsoby vymáhání.

Způsobilost být daňovým dlužníkem v rámci vymáhacího řízení je speciálním případem právní subjektivity tj. schopnosti nabývat práva a povinnosti jako daňový subjekt. Na rozdíl od právní subjektivity, kterou má každý daňový subjekt včetně nezletilé osoby, se odlišuje procesní způsobilost, tj. způsobilost k jednání. Způsobilost je podle ZSDP konstruována tím způsobem, že před správcem daně může každý jednat samostatně v tom rozsahu, v jakém má způsobilost vlastními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti.¹⁵ Způsobilost fyzické osoby vlastními právními úkony nabývat práva a brát na sebe povinnosti, tj. způsobilost k právním úkonům, vzniká v plném rozsahu zletilostí. Podle právního řádu České republiky fyzická osoba nabývá zletilosti dovršením osmnáctého roku, před dosažením tohoto věku je možné nabýt zletilosti pouze uzavřením manželství.¹⁶ Vzhledem k tomu, že je otázka způsobilosti k jednání fyzických osob ZSDP ponechává zcela v dispozici občanského práva, právní úprava obsažená v zákoně č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění

⁸ §4, odst. 15 ZSDP

⁹ § 6 ZSDP

¹⁰ § 7 odst. 2 ZSDP

¹¹ §57, odst. 1 ZSDP

¹² KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG 2008

¹³ §57a ZSDP

¹⁴ například § 8 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb. o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění zákona č. 18/1993/ Sb.

¹⁵ § 9 odst. 1 ZSDP

¹⁶ § 8 Obč. Z

pozdějších předpisů (dále Obč. Z), je třeba v rámci správy daní a v řízeních, jež jsou v jejím rámci vedena, respektovat tuto obecnou úpravu.¹⁷

Pokud jde o osoby právnické, tak jejich způsobilost k jednání je ZSDP upravena poněkud nepřesně, proto je nutné vycházet opět z úpravy obsažené v občanském zákoníku. Za právnickou osobu jedná statutární orgán, resp. ten, kdo prokáže, že je oprávněn za ni jednat.¹⁸

2.4.4. Vyloučení pracovníků správce daně

Tuto procesní podmínku by měl správce daně zkoumat proto, aby předešel námitce daňového dlužníka ve smyslu ustanovení § 52 resp. § 26 ZSDP o vyloučení pracovníků správce daně, kteří činí úkony ve vymáhacím řízení.

Pracovník správce daně je z daňového řízení vyloučen vždy, jestliže by rozhodoval o daňových záležitostech vlastních nebo osob blízkých. Dále v případech, kdy se daňového řízení v téže věci zúčastnil daňového řízení jako pracovník správce daně jiného stupně řízení.

2.5. Věcné předpoklady vymáhání daňového nedoplatku

2.5.1. Exekuční titul - podmínka vymáhání daňového nedoplatku

Podstatou exekučního řízení je nucený výkon rozhodnutí vydaného oprávněným správcem daně. Předpokládá se tedy, že zde existuje podklad pro vymáhání, tzv. exekuční titul.¹⁹

Exekučním titulem je rozhodnutí vystavené správcem daně, které má zákonem předepsanou formu a ukládá se v ní určité osobě povinnost plnění, případně povinnost stanovenou přímo zákonem. Exekuční titul musí mít náležitosti jak formální, tak i materiální²⁰.

Materiální předpoklady vyjadřují obsahovou určitost exekučního titulu, podle kterého se exekuce vede. Jedná se o to, aby práva, ale především vynucované povinnosti, byly ve vykonatelném rozhodnutí určeny přesným a nepochybným způsobem. Z hlediska materiální vykonatelnosti musí tedy každý titul obsahovat přesnou individualizaci oprávněného a povinného, přesné vymezení práva a jemu odpovídající povinnosti na plnění

¹⁷ FILOVÁ, P. Právní předpoklady vymáhání daňového nedoplatku. Dostupný z WWW: <<http://spravni2.juristic.cz/570385/clanek/spravni2>>

¹⁸ § 9 odst. 2 ZSDP

¹⁹ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi. 3. vydání, Praha: C.H. Beck, 2006

²⁰ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi. 3. vydání, Praha: C.H. Beck, 2006

a konečně přesně stanovenou lhůtu k plnění. Právě tyto náležitosti činí titul vykonatelným. Rozhodnutí, které tyto náležitosti nemá, není vykonatelným rozhodnutím a nemůže být podkladem pro výkon rozhodnutí.²¹

Exekucním titulem pro vymáhání daňového nedoplatku tj. daňovou exekuci je podle ustanovení § 73 odst. 4 ZSDP :

1. vykonatelný výkaz nedoplatků,
2. vykonatelné rozhodnutí, jímž se ukládá peněžitě plnění,
3. splatná částka zálohy na daň.

Ad 1) Výkaz nedoplatků je sestaven z údajů evidence daní vedené správcem daně dle § 62 ZSDP a musí obsahovat náležitosti, které vymezuje ustanovení § 73 odst. 5 ZSDP:

- a) přesné označení daňového dlužníka v prodlení,
- b) druh daně,
- c) výši nedoplatku na této dani,
- d) údaje o původní splatnosti daně,
- e) den k němuž je výkaz nedoplatků sestavován
- f) doložku vykonatelnosti.

Doložka vykonatelnosti se vyznačí na rozhodnutí, popřípadě výkazu nedoplatků podle ust. § 275 OSŘ tím orgánem, který je vydal, tj. obvykle příslušný správce daně. Pokud je o vymožení nedoplatku požádán soud, může podle ust. § 275 odst. 2 OSŘ před nařízením výkonu rozhodnutí přezkoumávat správnost potvrzení o vykonatelnosti všech titulů pro výkon rozhodnutí.

Výkaz nedoplatků je vykonatelný tehdy, jestliže všechny položky v něm uvedené jsou vykonatelné, tj. jsou-li vykonatelná všechna rozhodnutí a splatné všechny zálohy na daň stanovené zákonem, které jsou předmětem evidence daní. Výkaz nedoplatků není rozhodnutím správce daně a daňovému dlužníkovi se nedoručuje.

Ad 2) Rozhodnutí, jímž se ukládá peněžitě plnění, je ve smyslu ustanovení § 32 odst. 13 ZSDP vykonatelné, jestliže proti němu nelze podat řádný opravný prostředek nebo jeho podání nemá odkladný účinek a uplynula zároveň lhůta plnění.

Ad3) Splatná částka zálohy na daň je peněžitá povinnost vyplývající přímo ze zákona, který výši placení záloh stanoví (např. zálohy na daň silniční stanoví § 10 zákona

²¹ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi. 3. vydání, Praha: C.H. Beck, 2006

č. 16/1993 Sb. , o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů), nebo z rozhodnutí správce daně o stanovení záloh.

2.5.2. Nečinnost daňového dlužníka

Kromě existence exekučního titulu je dalším věcným předpokladem zahájení daňové exekuce skutečnost, že daňový dlužník nezaplatil splatný daňový nedoplatek a ani neučinil žádný úkon vůči správci daně, který by představoval snahu daňový nedoplatek dobrovolně uhradit – např. podání žádosti o posečkání daně či povolení splátek.

2.5.3. Nemožnost vymáhání daňového nedoplatku

Namítne-li daňový dlužník promlčení daňového nedoplatku, nelze takový nedoplatek účinně vymáhat. Promlčení nastává uplynutím 6leté lhůty od splatnosti daňové pohledávky. Tuto šestiletou lhůtu přeruší úkon správce daně směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení daňového nedoplatku. Poté běží nová promlčecí lhůta, jejíž počátek začne běžet po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o úkonu správcem daně zpraven. Vymáhat daňové nedoplatky lze však nejdéle do dvaceti let od konce roku, kdy nastala splatnost nedoplatku.

Pokud správce daně má zajištěn nedoplatek zástavním právem na movitých věcech, které má v držení, zástavní právo se nepromlčuje. U daňových pohledávek zajištěných zástavním právem na nemovitostech, které je zapsáno v evidenci příslušného katastrálního úřadu, nelze namítat promlčení do třiceti let po tomto zápisu.²²

Správce daně je povinen provádět úkony směřující k výkonu rozhodnutí i u takového daňového nedoplatku, u něhož již uplynula promlčecí lhůta, a to do té doby, než :

1. nedojde k zániku práva nedoplatek vymáhat
2. je dlužníkem vznesena námitka promlčení.

Správce daně v rámci své pravomoci může rozhodnout podle ustanovení § 66 odst. 1 ZSDP o odepsání daňových nedoplatků pro jejich nedobytnost tehdy, byl-li tento bezvýsledně vymáhán na daňovém dlužníkovi či jiných povinných osobách, nebo nevedlo-li by vymáhání zřejmě k výsledku nebo je-li pravděpodobné, že by náklady vymáhání přesáhly jeho výtěžek. Stejně se postupuje, není-li sice daňový nedoplatek nedobytný, avšak jeho vymáhání je spojeno se zvláštními a nepoměrnými obtížemi. Odepsáním daňového nedoplatku nezaniká právo jej vymáhat.

²² §70 ZSDP

O odpisu pro nedobytnost se daňový dlužník nevyrozumí a jeho dluh trvá dále, dokud není vybrání daně promlčeno²³

2.6. Úkony správce daně předcházející daňové exekuci

2.6.1. Vyhledávací činnost

Vyhledávací činnost upravuje druhá část ZSDP v ustanovení § 36, který stanoví správci daně povinnost ověřit úplnost evidence či registrace daňových subjektů a zjištění všech údajů týkajících se jejich příjmů, majetkových poměrů a dalších skutečností rozhodných pro správné a úplné vyměření a vymáhání daně. Pro účel vymáhání daňového nedoplatku správce daně využívá údajů z daňového spisu dlužníka, zejména z daňových přiznání – údaje o nemovitostech, bankovních účtech, plátcích mzdy apod. Informace o majetkových poměrech dlužníka správce daně rovněž získává využitím součinnosti s třetími osobami.²⁴

2.6.2. Součinnost třetích osob

Institut součinnosti třetích osob je upraven v ustanovení § 34 ZSDP, který ukládá zde uvedenému okruhu osob plnění konkrétních povinností na základě požadavku správce daně, např. banky, spořitelní družstva a úvěrní družstva jsou povinna na výzvu správce daně poskytnout čísla účtů, údaje o jejich majitelích, stavech a pohybech na těchto účtech, zdravotní pojišťovny sdělují seznam plátců pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, státní orgány či orgány územních samosprávných celků, které vedou evidenci osob nebo jejich majetku, či jiné údaje potřebné pro vyměření a vymáhání daně.

Vedle vyhledávací činnosti, která je vykonávána bez přímé součinnosti s daňovým dlužníkem, může správce daně po před zahájením daňové exekuce získat potřebné informace i v součinnosti s daňovým dlužníkem.²⁵ Daňové exekuci může předcházet realizace zajišťovacích úkonů – zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle ustanovení § 71 zákona ZSDP nebo realizace zástavní práva podle ustanovení § 72 citovaného zákona.

²³ §66 odst. 2 ZSDP

²⁴ § 34 ZSDP.

²⁵ VONDRÁKOVÁ, A. a kol. Vymáhání pohledávek. Praha: ASPI, a.s., 2006

2.6.3. Místní šetření

V souvislosti s daňovým řízením je správce daně oprávněn provádět místní šetření v obvodu své územní působnosti jak u daňových subjektů, tak i u dalších osob. Místním šetřením se prověřují skutečnosti nutné pro vedení daňového řízení. Protokol či úřední záznam sepsaný podle § 13 ZSDP, který je výsledkem místního šetření, představuje důkazní prostředek, který vznikl na základě vlastní činnosti správce daně. Právní úprava místního šetření se řídí ustanovením § 15 ZSDP.

2.7. Zahájení daňové exekuce

Vymáhací řízení zahajuje správce daně zpravidla výzvou k zaplacení daňového nedoplatku podle § 73 odst. 1 ZSDP. Jde tedy o první úkon daňové exekuce. Daňovému dlužníkovi, který je v prodlení s platbou splatného daňového nedoplatku správce daně zašle tuto výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě, kterou stanoví nejméně jako osmidenní. Součástí výzvy je upozornění na skutečnost, že uplyne-li marně stanovená lhůta, přikročí správce daně bez dalšího k vymáhání nedoplatku daňovou exekucí. Výzva k zaplacení daňového nedoplatku má charakter rozhodnutí dle § 32 ZSDP a lze se proti ní odvolat ve lhůtě patnácti dnů ode dne jejího doručení daňovému dlužníkovi. Odvolání nemá odkladný účinek. Daňový dlužník má právo namítat neexistenci daňového nedoplatku, nebo jeho jinou výši. V řízení o odvolání se neposuzuje otázka zákonnosti a správnosti rozhodnutí, která jsou exekučními tituly, neboť tato rozhodnutí jsou již vykonatelná a zpravidla i pravomocná. Náhradní lhůta k plnění má procesní charakter, a představuje stav, že dlužný nedoplatek nebude v jejím průběhu exekučně vymáhán.

Pokud se správce daně oprávněně obává, že hrozí nebezpečí zmaření účelu vymáhání (např. jestliže má podezření, či jiné informace, že majetek, proti kterému má být výkon exekuce veden, daňový dlužník hodlá převést na třetí osobu nebo jej může znehodnotit), zahájí vymáhání daňového nedoplatku bez této výzvy, a to neprodleně dle ustanovení § 73 odst. 2 ZSDP. Důvody, které vedly správce daně k tomuto postupu popíše v úředním záznamu²⁶. Pokud je daňová exekuce zahájena bez výzvy k zaplacení nedoplatku může daňový dlužník proti vydanému exekučnímu příkazu podat odvolání²⁷.

²⁶ §13 ZSDP

²⁷ §73 odst. 8 ZSDP

2.7.1. Exekuční příkaz, opravné prostředky proti exekučnímu příkazu

Exekuční příkaz je rozhodnutí vydané správcem daně, které je konkrétním individuálním právním aktem a typickým správním úkonem v daňové exekuci, jenž směřuje vůči jmenovitě určeným osobám. Obsahuje jednostranný autoritativní výrok o právech a povinnostech a je bezprostředně závazný²⁸. Exekuční příkaz lze dle ustanovení § 73 odst. 6 ZSDP vystavit na:

- a) příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev nebo jiné pohledávky,
- b) srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.,
- c) prodej movitých věcí,
- d) prodej nemovitostí.

Exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi nebo ručiteli a dalším osobám, kterým jsou exekučním příkazem ukládány povinnosti.²⁹ Dalšími osobami se rozumějí např. banky, které vedou bankovní účty, plátcí mzdy případně jiní poddlužníci atd. Všechny tyto osoby mohou podat proti exekučnímu příkazu námitky písemně nebo ústně do protokolu v souladu s ustanovením § 73 odst. 8 ZSDP ve lhůtě do patnácti dnů ode dne jeho doručení. O těchto námitkách rozhoduje správce daně, který exekuční příkaz vydal. Podané námitky nemají odkladný účinek pro samotné řízení.³⁰ Námitky jsou řádným opravným prostředkem podle ustanovení § 52 ZSDP. Pokud správce daně vystavil exekuční příkaz bez předchozí výzvy k zaplacení, může se proti němu daňový dlužník odvolat ve lhůtě do 15 dnů ode dne jeho doručení.³¹ Ostatní osoby se mohou proti exekučnímu příkazu bránit námitkou.

2.7.2. Zásady vymáhání daňových nedoplatků

Daňovou exekuci lze nařídit jen v takovém rozsahu, aby byla uspokojena pohledávka správce daně. To však nevylučuje možnost správce daně provádět např. vymáhání daňového nedoplatku příkázáním pohledávky z účtu u více bank současně. Vedle základních zásad daňového řízení vycházejících ze zákona o správě daní a poplatků musí správce daně dbát

²⁸ RADKOVÁ, M. Exekuce jiné pohledávky, Praha: Linde Praha 2009

²⁹ § 73 odst. 8 ZSDP

³⁰ § 52 ZSDP

³¹ KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG 2008

specifických zásad vycházejících z přiměřeného použití občanského soudního řádu upravující výkon rozhodnutí. Mezi základní zásady náleží:

- ✓ dle znění § 2 odst. 2 ZSDP s použitím ustanovení § 263 odst. 1 OSŘ – daňovou exekuci lze nařídit jen v takovém rozsahu, jaký stačí k uspokojení splatného daňového nedoplatku včetně příslušenství,
- ✓ dle ustanovení § 263 odst. 2 OSŘ – je-li možné použít k vymožení daňového nedoplatku několik způsobů daňových exekucí zároveň, ačkoli by k jeho uspokojení stačil zřejmě jen některý z nich, nařídí správce daně daňovou exekuci jen tím způsobem, který postačuje k uspokojení daňové pohledávky,
- ✓ dle ustanovení § 264 odst. 1 OSŘ správce daně nemůže nařídit daňovou exekuci způsobem, který je zřejmě nevhodný, zejména vzhledem k nepoměru výše vymáhaného daňového nedoplatku a ceny předmětu, z něhož má být uspokojení tohoto dluhu dosaženo,
- ✓ v § 264 odst. 2 OSŘ – správce daně neprovede daňovou exekuci v případě, že je zřejmé, že výtěžek, kterého by bylo dosaženo, nepostačí ani ke krytí nákladů daňové exekuce.

2.7.3. Odložení výkonu daňové exekuce

Správce daně může dle § 73 odst. 9 ZSDP v určitých případech daňovou exekuci odložit, pokud daňový dlužník nebo ručitel požádá o splátky, o posečkání daně nebo o prominutí daňového nedoplatku. Může tak učinit i bez žádosti, když se prošetřují skutečnosti rozhodné pro částečné nebo úplné zrušení výkonu rozhodnutí. Z uvedeného ustanovení je zřejmé, že důvody pro odložení výkonu rozhodnutí jsou taxativně vymezeny. Pokud správce daně žádosti daňového dlužníka o odklad rozhodnutí vyhoví a odklad povolí, veškeré jeho dosavadní úkony při vymáhání daňového nedoplatku do vydání rozhodnutí o odkladu výkonu rozhodnutí zůstávají zachovány po celou dobu trvání odkladu. Rozhodnutí o odložení daňové exekuce plní svou funkci do doby, než správce daně rozhodne o příslušné žádosti dlužníka či ručitele. V rozhodnutí o odložení daňové exekuce je stanovena lhůta, po kterou bude odklad povolen, včetně podmínek a důvodů, za nichž povolení odkladu trvá.

2.7.4. Zastavení daňové exekuce

Daňové řízení, tzn. také vymáhací řízení se zastaví podle ustanovení § 27 ZSDP z důvodů taxativně stanovených v jeho prvním odstavci, a to jestliže právním nástupcem zemřelého daňového dlužníka je stát, pokud odpadl důvod řízení.

S přiměřeným použitím OSŘ správce daně musí dále zastavit daňovou exekuci zahájenou či nařízenou vydáním exekučního příkazu dle ustanovení § 268 OSŘ řádu v těch případech, kdy důvod řízení odpadl jen z části. Tato situace může nastat, pokud správce daně vydá dva a více exekučních příkazů např. na účty u dvou peněžních ústavů pro stejnou daňovou pohledávku a po jejich doručení daňový dlužník část daňového nedoplatku uhradí. V takovém případě správce daně exekuční řízení částečně zastaví ve výši daňovým dlužníkem uhrazené částky.

Jedním z důvodů zastavení exekučního řízení je zrušení nebo neúčinnost rozhodnutí, které bylo exekučním titulem, či neúčinnost exekučního příkazu dle ustanovení § 268 odst. 1 písm.b) OSŘ.³²

2.7.5. Zrušení daňové exekuce

Pokud se v průběhu vymáhání prokáže, že správce daně vymáhal daňový nedoplatek neoprávněně, náleží daňovému dlužníkovi nebo ručiteli podle ustanovení § 73 odst. 10 ZSDP, za takto neoprávněně vymožené částky úrok ve výši dvojnásobku repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Pokud ještě exekuce trvá, zruší ji správce daně z úřední povinnosti.³³

Rozhodnutí o zrušení daňové exekuce se doručuje stejně jako exekuční příkaz daňovému dlužníkovi (ručiteli) a dalším osobám, kterým byly exekučním příkazem uloženy povinnosti. Opravným prostředkem proti tomuto rozhodnutí je námitka, jejíž podání nemá odkladný účinek pro samotné řízení.³⁴

Pokud by skutečná škoda, způsobená dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než přiznaný úrok, bude tento úrok započten na úhradu skutečné škody. Neoprávněně vymožená částka se vrátí daňovému dlužníkovi.³⁵

Úplné nebo částečné zrušení daňové exekuce může nastat zejména z těchto důvodů:

- a) v průběhu daňové exekuce bylo prokázáno, že daňový nedoplatek byl vymáhán neoprávněně,
- b) výkon daňové exekuce byl veden proti někomu, kdo není daňovým dlužníkem ani ručitelem,

³² TRIPES, A. Daňová exekuce v soudní praxi. třetí vydání. Praha: C.H. Beck, 2006,

³³ § 73 odst. 10 ZSDP

³⁴ § 52 ZSDP

³⁵ § 73 odst. 10 ZSDP

- c) výkon daňové exekuce se vztahuje na věci, které daňovému dlužníkovi nepatří nebo nemohou být pojaty do soupisu,
- d) právo vymáhat daňový nedoplatek zaniklo v důsledku prekluze práva nebo byl zrušen exekuční titul,
- e) výtěžek, jehož by bylo dosaženo realizací daňové exekuce, by nepokryl ani úhradu nákladů exekuce,
- f) daňový nedoplatek již byl uhrazen, nebo došlo k jeho prominutí³⁶

2.7.6. Exekuční náklady

Úprava exekučních je v ustanovení § 73a ZSDP. Jejich náhrada se předepisuje daňovému dlužníkovi na osobní daňový účet. Dlužník je hradí v plné výši, pokud exekuce nebyla provedena neoprávněně.³⁷ Správce daně exekuční náklady nepředepíše v případě, že došlo ke zrušení daňové exekuce. Exekuční náklady můžeme rozdělit do tří skupin:

1. náklady za výkon zabavení
2. náklady za výkon prodeje
3. hotové výdaje správce daně.

2.7.7. Exekuční náklady za výkon zabavení

Jakmile správce daně odešle exekuční příkaz nebo jakmile k výkonu exekuce pověřený pracovník správce daně oznámil daňovému dlužníku nebo jeho zástupci příčinu svého příchodu a sepsal úvodní větu soupisu věcí, vzniká povinnost hradit exekuční náklady. Exekuční náklady za výkon zabavení se u téhož vymáhaného nedoplatku předepisují pouze jednou, byť by pro jeho vymáhání bylo použito více způsobů, nebo pokud by výkon zabavení byl prováděn opakovaně.

Vznikly-li podmínky pro předpis exekučních nákladů za zabavení dle ustanovení § 73a odst. 6 ZSDP je daňový dlužník povinen k jejich úhradě bez ohledu na výnos předmětné exekuce. Nedojde-li v rámci exekuce k plné úhradě předepsaných exekučních nákladů, bude dalším exekučním příkazem u téhož daňového nedoplatku vymáhán již pouze zůstatek nedoplatku exekučních nákladů.

Náhrada nákladů za zabavení činí 2% z vymáhaného nedoplatku, pokud je tato částka nižší než Kč 200,00, předepíše správce daně na osobní daňový účet dlužníka právě tuto

³⁶ VONDRÁKOVÁ, A. a kol. Vymáhání pohledávek. Praha: ASPI, a.s., 2006

³⁷ GROSSOVÁ, M. Exekuce na peněžní plnění v současné právní praxi, Praha: Linde Praha, a.s. 2002

částku. Výpočet se provádí z vymáhaného nedoplatku zaokrouhleného na celé stokoruny dolů.

2.7.8. Exekuční náklady za výkon prodeje

Exekuční náklady za výkon prodeje je dlužník povinen uhradit vždy, jakmile došlo k zahájení dražby a byla sepsána úvodní věta dražebního protokolu. Jak je patrné z názvu těchto nákladů, vznikají při realizaci dražby prodejem movitých věcí nebo nemovitostí.

Exekuční náklady za výkon prodeje jsou 2% z vymáhaného nedoplatku, minimálně však správce daně předepíše částku 200,00 Kč. Stejně jako u exekučních nákladů za výkon prodeje, je pro výpočet rozhodující částka vymáhaného nedoplatku zaokrouhlená na celé stokoruny dolů.

2.7.9. Hotové výdaje správce daně a jejich úhrada

Hotové výdaje správce daně je povinen daňový dlužník uhradit, i když k výkonu prodeje nedošlo. Jedná se zejména o hotové výdaje za zpracování znaleckého posudku motorových vozidel nebo nemovitostí, náklady za stěhovací služby u movitých věcí apod. Jejich výše a lhůta plnění se dlužníkovi sděluje rozhodnutím o výši náhrady hotových výdajů. Proti tomuto rozhodnutí může dlužník podat námitku ve smyslu ustanovení § 52 ZSDP.

3. Způsoby vymáhání

Daňová exekuce patří mezi nejkrajnější prostředek správce daně, tak aby naplnil cíl daňového řízení a aby nebyly kráceny daňové příjmy státního rozpočtu. Pokud daňový nedoplatek dlužník neuhradí ani na základě zaslané výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, zahájí správce daně jeho vymáhání daňovou exekucí sám, nebo může podat návrh na provedení výkonu rozhodnutí soudem a podáním návrhu na nařízení výkonu rozhodnutí vybranému soudnímu exekutorovi.³⁸ Pokud jde o odměnu soudního exekutora, JUDr. Kobík tvrdí ³⁹ „Odměna soudního exekutora není exekučním nákladem podle § 73a ZSDP, neboť nejde o náklady daňového řízení ve smyslu § 58 ZSDP. Soudní exekutor totiž postupuje podle zákona č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád), nikoliv podle ZSDP. Nejde tedy o daňové řízení“.

Při výkonu daňové exekuce postupuje správce daně přiměřeně podle OSŘ, lze tedy konstatovat, že každá novela tohoto předpisu je nepřímou novelou ZSDP.⁴⁰

Daňovou exekuci může správce daně dle ustanovení § 73 odst. 6 ZSDP provést vystavením exekučního příkazu na:

- 1) prikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev nebo jiné pohledávky,
- 2) srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchod, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.,
- 3) prodej movitých věcí,
- 4) prodej nemovitostí.

3.1. Prikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev nebo jiné pohledávky

3.1.1. Prikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev

Daňová exekuce prikázáním pohledávky na peněžní prostředky na účtech vedených u bank, spořitelních a úvěrních družstev je nejrozšířenější a nejúčinnější forma vymáhání s ohledem na zásadu hospodárnosti.

³⁸ KOBÍK, J., Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG 2008

³⁹ KOBÍK, J., Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG 2008, s. 701

⁴⁰ KOBÍK, J., Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG 2008

OSŘ používá pro označení dlužníka povinného (poddlužníka) termín peněžní ústav, který nebyl upraven jeho posledními novelami, ačkoliv nekoresponduje již s terminologií upravenou v zákonu o bankách (zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZB)). Termín peněžní ústav je zachován jako legislativní zkratka.⁴¹ Dle ZB, který bude třeba podpůrně použít pro vysvětlení termínu peněžní ústav, se bankami rozumí:

- právnické osoby se sídlem v České republice založené jako akciové společnosti, které přijímají vklady od veřejnosti a poskytují úvěry a k výkonu této činnosti mají licenci dle § 1 odst. 1 ZB,
- pobočky zahraniční banky dle § 1 odst. 6, které mají stanovenou licenci.

Za peněžní ústav se pro účely daňové exekuce považují také spořitelní a úvěrní družstva, která jsou zřizovaná podle zákona č. 87/1995 Sb., o spořitelních a úvěrních družstvech, ve znění pozdějších předpisů, který pro ně používá legislativní zkratku družstevní záložna. Nejsou sice bankami ve smyslu § 1 odst. 5 ZB, avšak mají oprávnění v rámci poskytování peněžních služeb k vedení účtů a provádění plateb z pověření jejich člena.⁴²

Exekuční příkaz na přikázání pohledávky z účtu u peněžního ústavu lze vydat dle ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) ZSDP s přiměřeným použitím § 303 odst. 1 OSŘ ohledně pohledávky daňového dlužníka:

- z běžného účtu,
- z vkladového účtu,
- nebo jiného účtu vedeného v jakékoliv měně u peněžního ústavu působícího v tuzemsku, nestanoví-li zákon jinak.

Tuto exekuci správce daně nařídí a provede pouze vůči pohledávce z účtu, jehož majitelem je daňový dlužník, nelze ji uplatnit v případě, že majitelem účtu je manžel, daňového dlužníka, neboť takové pohledávky nejsou předmětem SJM. To však neznamená, že tyto peněžní prostředky vůbec nelze exekucí postihnout. Správce daně může vymáhat peněžní prostředky na účtu jeho majitele, který není daňovým dlužníkem tehdy, je-li v postavení poddlužníka, a to exekucí na přikázání jiné peněžitě pohledávky dlužníka dle ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) s přiměřeným použitím § 312 a násl. OSŘ.⁴³

⁴¹ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi, Praha: C.H. Beck 2006

⁴² TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi, Praha: C.H. Beck 2006

⁴³ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi, Praha: C.H. Beck 2006

K provedení úkonů v této formě exekuce správce daně ve vydaném exekučním příkazu stanoví peněžnímu ústavu povinnosti, kterými jsou:

- přikáže peněžnímu ústavu, aby od okamžiku doručení exekučního příkazu, z účtu daňového dlužníka až do výše vymáhané pohledávky nevyplácel peněžní prostředky,
- neprováděl na ně započtení,
- a ani s nimi jakkoli nakládal.

Z uvedeného vyplývá, že okamžikem doručení exekučního příkazu nemůže peněžní ústav použít prostředky do výše vymáhané pohledávky ani k úhradám ve svůj prospěch, např. k pokrytí nákladů za vedení účtu.

Účet daňového dlužníka je postižen od okamžiku, kdy byl peněžnímu ústavu doručen exekuční příkaz.⁴⁴

Správce daně exekuční příkaz nejdříve doručí peněžnímu ústavu, poté daňovému dlužníkovi, který rovněž nemůže s peněžními prostředky od této chvíle disponovat do výše vymáhané pohledávky.⁴⁵

Tato zásada neplatí, pokud jde o peněžní prostředky, které jsou daňovým dlužníkem určeny na výplatu mezd, náhrad mezd a dalších plnění, jež nahrazují odměnu za práci a jsou splatné ve výplatním termínu, který nejbližší následuje po dni doručení exekučního příkazu. Tento postup však se již netýká prostředků určených na výplaty v dalších výplatních termínech.

Peněžní ústav vyplatí takto určené peněžní prostředky za podmínky, že daňový dlužník mu předloží písemné prohlášení, v němž uvede účel platby, celkovou částku a jména zaměstnanců s vyčíslením výše jejich mzdy, náhrady za mzdu nebo jiných plnění, která nahrazují odměnu za práci, jež jim mají být vyplaceny. Podpis dlužníka na tomto prohlášení musí být úředně ověřen. Výplatu těchto peněžních prostředků dlužníkovi oznámí peněžní ústav správci daně.⁴⁶ Odpovědnost za správnost údajů uvedených v prohlášení má daňový dlužník.

Zákazy vyplývající z ustanovení § 304 odst. 1 a 3 OSŘ, jak výše uvedeno, se nevztahují k peněžním prostředkům na účtech do výše dvojnásobku životního minima jednotlivce podle ustanovení zákona č. 110/2006 Sb., o životním a existenčním minimu,

⁴⁴ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi, Praha: C.H. Beck 2006

⁴⁵ § 304, odst. 2 a 3 OSŘ

⁴⁶ § 304a OSŘ

ve znění pozdějších předpisů. Má-li dlužník u peněžního ústavu zřízeno více účtů, uplatní se uvedený postup pouze u jednoho z těchto účtů. I tuto výplatu peněžních prostředků oznámí peněžní ústav správci daně.⁴⁷

Jestliže daňový dlužník proti exekučnímu neuplatnil v zákonné lhůtě opravný prostředek, kterým je v exekučním řízení námitka, popř. odvolání (pokud exekučnímu příkazu nepředcházela výzva k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě) a ani peněžní ústav neuplatnil žádný opravný prostředek, např. z důvodu neexistence účtu, či jeho zrušení před doručením exekučního příkazu, zašle správce daně peněžnímu ústavu vyrozumění o tom, že exekuční příkaz nabyl právní moci.⁴⁸ Peněžnímu ústavu vzniká tímto okamžikem zákonná povinnost vyplatit jednorázově pohledávku odepsanou z účtu daňového dlužníka ve prospěch správce daně. Exekuční příkaz se vztahuje i na částky, které na účet dlužníka budou připsány později, nejdéle však do šesti měsíců ode dne, kdy byl peněžní ústav vyrozuměn o nabytí právní moci exekučního příkazu.

Odepsanou pohledávku z účtu dlužníka peněžní ústav vyplatí i v případě, že sám má vůči dlužníkovi peněžitou pohledávku, kterou by jinak mohl započíst.⁴⁹ Popsanými úkony výkon exekučního příkazu bez dalšího zaniká.

Exekuci na přikázání pohledávky z účtu nelze použít u vkladů na vkladních knížkách a vkladních listech. Tyto pohledávky podléhají jinému způsobu exekučního řízení.

Dojde-li u dlužníka ke střetu více daňových exekucí, popřípadě ke střetu exekuce daňové a soudní, je pro pořadí úhrady pohledávek rozhodující den, kdy byl exekuční příkaz, či usnesení soudu o nařízení výkonu rozhodnutí doručeno peněžnímu ústavu. Bylo-li peněžnímu ústavu v jednom dni doručeno více exekučních příkazů, případně usnesení o nařízení výkonu rozhodnutí na peněžní prostředky na účtu, a jejich výše nestačí k uspokojení všech těchto pohledávek, uhradí se poměrně.⁵⁰

(Příloha č. 1 – exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev)

⁴⁷ § 304b OSŘ

⁴⁸ § 305 OSŘ

⁴⁹ GROSSOVÁ, M. Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi, Praha: Linde Praha 2002

⁵⁰ § 309 OSŘ

3.1.2. Exekuce přikázáním jiné pohledávky

JUDr. Tripes u jiné pohledávky uvádí, že: „Ustanovení § 312 a násl. OSŘ upravují výkon rozhodnutí na „jiné“ peněžité pohledávky. Zákon „jinými“ pohledávkami rozumí jiné pohledávky

- než pro které se vede výkon rozhodnutí odepsáním z účtu u peněžního ústavu podle § 303 a násl. OSŘ
- nebo než je mzda či jiné příjmy postavené jí na roveň pro účely exekuce, které postihují podle § 276 a násl. (vč. § 299) OSŘ
- nebo než jsou jiná majetková práva, na která se vede výkon rozhodnutí podle ustanovení § 320
- a konečně jiné pohledávky, než jsou vklady na vkladních knížkách, vkladní listy nebo jiné cenné papíry, které podléhají výkonu rozhodnutí podle § 334 a § 334a OSŘ.⁵¹

V rámci daňové exekuce může správce daně postihnout také pohledávky daňového dlužníka, které má za svými dlužníky, jež jsou pak ve vztahu k oprávněnému správci daně v postavení poddlužníka.

Informace o pohledávkách daňových dlužníků získává správce daně z jeho daňové evidence nebo účetnictví, případně ze sdělení k výzvám zasílaným k součinnosti jiných subjektů v souladu s ustanovením § 34 ZSDP. Podrobnosti o pohledávce dlužníka správce daně zapíše v protokolu o ústním jednání vedeného s daňovým dlužníkem, jenž nejen označí své pohledávky, které jsou obvykle z jeho obchodního, či obdobného závazkového vztahu, ale potvrdí, že dosud nebyly uhrazeny ani započteny. Aby správce daně předešel případným námitkám ze strany poddlužníka, je vhodné, aby daňový dlužník k označeným pohledávkám doložil písemné uznání dluhu svým dlužníkem.

Uvedené pohledávky, které lze touto formou exekuce postihnout mohou být již po lhůtě splatnosti, ale také ty, u nichž splatnost teprve nastane v budoucnu. Podstatné je, aby pohledávka existovala ke dni vystavení exekučního příkazu.⁵²

Exekuční příkaz na přikázání jiné pohledávky se provádí zákazem výplaty pohledávky daňovému dlužníkovi. Pohledávka je postižena jen do výše daňové pohledávky uplatněné správcem daně, pro kterou byla nařízena exekuce. Pohledávku, která je předmětem exekuce správce daně v exekučním příkaze specifikuje uvedením jejího právního důvodu a popisem,

⁵¹ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi, Praha: C.H. Beck 2006, s. 338

⁵² RADKOVÁ, M. Exekuce jiné pohledávky, Praha: Linde Praha 2009

z něhož jednoznačně vyplývá o jakou pohledávku se jedná. (např. číslo, datum vystavení faktury, částka faktury, předmět faktury).

Exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi a poddlužníkovi, kterému je zasílán jako prvnímu. V okamžiku doručení exekučního příkazu poddlužníkovi ztrácí dlužník právo na výplatu své pohledávky. Po nabytí právní moci exekučního příkazu, vyrozumí správce daně o této skutečnosti poddlužníka, jenž má poté povinnost vyplatit na účet správce daně pohledávku v rozsahu, v jakém byla exekučním příkazem postižena. Výplatou pohledávky správci daně se poddlužník zproští plnění své povinnosti vůči daňovému dlužníkovi.⁵³ Tím končí výkon daňové exekuce nařízené vydáním exekučního příkazu na příkázání jiné pohledávky.

Výši postižení pohledávek fyzických osob, které jsou podnikateli, vzniklé při jejich podnikatelské činnosti upravuje ustanovení § 318 OSŘ a to tak, že podléhají výkonu rozhodnutí dvěma pětinami. Jedná-li se však o přednostní pohledávku, mezi které patří m.j. i pohledávky daňové, podléhá třemi pětinami. Výčet přednostních pohledávek upravuje § 279 odst. 2 OSŘ.

Pokud poddlužník nevyplatí správci daně pohledávku, je tento oprávněn proti poddlužníkovi podat k přiznání svého práva poddlužnickou žalobu v občanskoprávní řízení u příslušného soudu.. Správce daně však nesmí s poddlužníkem ohledně postižené pohledávky uzavřít smír nebo prominout její zaplacení a poddlužník nesmí provést započtení pro svou vlastní pohledávku, kterou má vůči správci daně.

Správce daně je povinen oznámit daňovému dlužníku podání poddlužnické žaloby. Nesplní-li tuto povinnost, odpovídá daňovému dlužníku za škodu stejně tak, jako když nepodá žalobu včas. Tento postup zajišťuje ochranu proti případnému promlčení pohledávky.⁵⁴

Některé pohledávky lze postihnout daňovou exekucí zčásti, případně nejsou zcela vymahatelné. nebo vůbec. Jedná se o pohledávky taxativně stanovené v ustanoveních §§ 317 až 319 OSŘ a dále v ustanovení § 105 zákona č. 100/1988, o sociálním zabezpečení, ve znění pozdějších předpisů. Výkonu daňové exekuce nepodléhá pohledávka plnění z pojištění, má-li být použito k novému vybudování nebo k opravě budovy, peněžité dávky sociální péče, dávky pomoci v hmotné nouzi, dávky státní sociální podpory⁵⁵ vyplácené jednorázově podle

⁵³ RADKOVÁ, M. Exekuce jiné pohledávky, Praha: Linde Praha 2009

⁵⁴ STAVINOHOVÁ, J.; HLAVSA, P. Civilní proces a organizace soudnictví. Brno: Masarykova univerzita v Brně, DOPLNĚK, 2003,

⁵⁵ § 72a zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů.

zákona č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů a příspěvek na bydlení. Částečně lze vymáhat pohledávky autorské odměny, pokud je dlužník autor, stejně jako pohledávky z práv výkoných umělců a z práv původců předmětů průmyslového vlastnictví. Takovou pohledávku lze postihnout do výše dvou pětín, nejedná-li se o pohledávku přednostní, kde lze vymáhat do výše tří pětín.

3.1.3. Postižení jiných majetkových práv

Tento způsob vymáhání správce daně nerealizuje sám, protože ZSDP u daňové exekuce nepřipouští. V tomto případě však může o provedení výkonu rozhodnutí postižením jiných majetkových práv požádat svým návrhem příslušný soud. Předmětem této formy vymáhání jsou práva, která mají majetkovou hodnotu, nejsou spojena s osobou daňového dlužníka, jsou převoditelná na jiného a mohou se peněžité pohledávce zdánlivě podobat. Jedná se zejména o práva spojená s obchodními podíly daňového dlužníka v obchodních společnostech, družstvech nebo podílu na likvidačním zůstatku.

Provedení výkonu rozhodnutí se řídí povahou postiženého práva s přiměřeným použitím ustanovení o výkonu rozhodnutí příkázáním jiných peněžitých pohledávek, popřípadě i jiných ustanovení, uvedených v § 320 odst. 2 OSŘ.

3.2. Srážka ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendium apod.

Postup tohoto způsobu exekučního řízení upravuje ustanovení § 73 odst. 6 písm. b) ZSDP s přiměřeným použitím §§ 276 až 302 OSŘ.

Tato forma vymáhání postihuje nárok daňového dlužníka na mzdu, který mu přísluší od plátce mzdy z pracovněprávního vztahu. Předmětem postihu je mzda, která ještě nebyla dlužníku vyplacena, tedy pohledávka mzdy, tj. právo dlužníka na mzdu.

Exekuce na mzdu má oproti exekuci na postižení peněžitých pohledávek speciální povahu a řadu zvláštností, a je tedy upravena zákonem samostatně.

OSŘ neupravuje definici mzdy, proto se pro účely exekuce za mzdu považují nejen odměny za práci dle ustanovení § 111 Zákoníku práce, ale i jiné odměny za provedenou práci, které se svou povahou mzdě podobají, i když jsou označovány jiným termínem. Předmětem postihu v tomto případě nejsou nároky vyplácené sice v pracovněprávním vztahu, avšak představující nárok odlišný od mzdy, když nepředstavují plnění za vykonanou práci. Jedná se zejména o náhradu cestovních výdajů, případně výhody poskytované zaměstnavatelem,

kterými mohou být např. bezplatná doprava nebo sleva v dopravních prostředcích, či různá zvýhodnění při využívání podnikových a rekreačních zařízení, atd.⁵⁶

Z povahy exekuce na srážku ze mzdy vyplývá, že povinným daňovým dlužníkem zde bude vždy jen fyzická osoba. Plátcem mzdy, který je účastníkem této exekuce pak již může být jak osoba právnická, ale i osoba fyzická.

Kromě mzdy lze touto formou exekuce postihnout i jiné příjmy, např. odměny z dohod o pracovní činnosti, z odměny za pracovní nebo služební pohotovost včetně příjmů, které daňovému dlužníkovi nahrazují odměnu za práci. Výčet příjmů, které lze takto vymáhat je uveden v § 299 OSŘ, a jsou jimi např. důchody, nemocenské dávky, stipendia, podpora v nezaměstnanosti a podpora při rekvalifikaci, atd. Jsou-li předmětem exekuce srážky z důchodu dlužníka, který z něj hradí náklady za pobyt v ústavu sociální péče, nelze takto srazit částku potřebnou na úhradu pobytu a částku odpovídající výši stanoveného kapesného.

Právní úprava srážek ze mzdy je založena na tzv. třetinovém systému, který představuje stav, kdy se mzda či jiný příjem daňového dlužníka rozdělí na stanovenou pevnou základní částku, jejíž výše je závislá na počtu jím vyživovaných osob, na níž je mu nárok zachován a pohyblivou částku, která představuje rozdíl zůstatku čisté mzdy a pevné základní částky, z níž jsou pak prováděny srážky v zákonem stanoveném rozsahu. JUDr. Tripes píše: „Výše pohyblivé částky je závislá na celkové výši mzdy povinného, což právě znamená, že čím více si povinný vydělá, tím více mu z jeho mzdy zůstane, i když jsou z ní prováděny srážky. Proto je rozsah srážek stanoven nikoliv pevně, ale pohyblivě, aby povzbuzoval zájem povinného na dosahování co nejvyššího pracovního výkonu. Čím více si povinný vydělá, tím více mu také z jeho mzdy, postižené exekucí zůstane.“⁵⁷

Rozsah a způsob provádění srážek je upraven v ustanovení § 278 a násl. OSŘ. Na základě příkazu stanoveného v zaslaném exekučním příkazu plátcem mzdy daňového dlužníka pak po vyrozumění o jeho právní moci vyplatí částky srážených částí mzdy na účet správce daně, a to až do výše vymáhané daňové pohledávky.

Účinky exekučního příkazu na srážku ze mzdy působí i tehdy, jestliže dlužník změnil zaměstnavatele, a to tak, že nový zaměstnavatel jako plátcem mzdy daňového dlužníka má povinnost plnit z již jednou vydaného exekučního příkazu. Podle ustanovení § 295 odst. 2 je plátcem mzdy povinen správcem daně oznámit do jednoho týdne ukončení pracovního poměru

⁵⁶ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi, Praha: C.H. Beck 2006

⁵⁷ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi, Praha: C.H. Beck 2006, s. 232

dlužníka a zaslat vyúčtování srážek, které ze mzdy dlužníka provedl. Tuto oznamovací povinnost má i daňový dlužník.

Nový zaměstnavatel je povinen vyžádat si od zaměstnance potvrzení vystavené původním zaměstnavatelem, o tom zda byla nařízena exekuce srážkami z jeho mzdy a kterým správcem daně. Toto potvrzení je povinen vydat každý zaměstnavatel zaměstnanci, který u něho přestal pracovat.⁵⁸

Pokud nový zaměstnavatel zjistí, že mzda dlužníka je postižena exekucí, oznámí tuto skutečnost správci daně, který exekuci nařídil.⁵⁹

Správce daně tomu, u koho dlužník nastoupil nově do práce doručí exekuční příkaz, seznámí ho s dosavadním průběhem exekuce, zejména s výší dosud provedených srážek a uvede, jak vysoká je pohledávka, pro kterou má dále provádět srážky spolu s upozorněním na všechny jeho povinnosti.

Podle ustanovení § 281 OSŘ je nepřípustné provádět srážky ze mzdy ve větším rozsahu než stanoví zákon, a to i pro případ, že s tím daňový dlužník souhlasí. Na druhou stranu to neznamená, že by na základě dohody mezi daňovým dlužníkem a správcem daně nemohly být srážky nižší, než stanoví zákon. Pravidla pro tento postup stanoví § 287 OSŘ.

3.3. Prodej movitých věcí

Podstatou této formy daňové exekuce je provedení soupisu movitých věcí ve vlastnictví daňového dlužníka a jejich prodej v dražbě.

3.3.1. Věci nepodléhající výkonu rozhodnutí

Daňovou exekucí nemohou být postiženy věci, jejichž prodej je podle zvláštních právních předpisů zakázán nebo ty, které exekuci podle zvláštních předpisů nepodléhají.⁶⁰ Podle OSŘ jsou z daňové exekuce vyloučeny věci ve vlastnictví dlužníka, které nezbytně potřebuje k uspokojování hmotných potřeb svých nebo své rodiny, k plnění pracovních úkolů, podnikání nebo věcí, jejichž prodej by byl v rozporu s morálními pravidly. Jde zejména o běžné oděvní součásti, snubní prsten, zdravotnické pomůcky, hotové peníze do částky dvojnásobku životního minima jednotlivce podle zvláštního právního předpisu. Pokud je daňový dlužník podnikatelem, nemůže správce daně postihnout věci, které nezbytně nutně

⁵⁸ § 294 odst. 1 OSŘ

⁵⁹ § 294 odst. 2 OSŘ

⁶⁰ § 321 OSŘ

potřebuje pro výkon svého povolání. Toto pravidlo neplatí má-li správce daně sepsané věci zajištěny zástavním právem.⁶¹

3.3.2. Průběh exekuce movitých věcí

Daňová exekuce se v tomto případě zahajuje vydáním exekučního příkazu na prodej movitých věcí dle ustanovení § 73 odst. 6 písm. c) ZSDP s přiměřeným použitím OSŘ, v němž správce daně může výslovně určit věci, které mají být prodány, nebo bez tohoto určení a současně daňovému dlužníku zakáže nakládat s věcmi, které exekutor sepíše. Exekuční příkaz se daňovému dlužníku doručí až při provádění exekuce, není-li u tohoto úkonu správce daně přítomen, doručí se mu exekuční příkaz spolu s vyrozuměním o provedeném soupisu s označením sepsaných věcí. Vyrozumění o provedení soupisu s výčtem sepsaných věcí doručí správce daně také manželu dlužníka, jsou-li sepsány věci ve společném jmění manželů.

Při provádění výkonu daňové exekuce pověřený zaměstnanec správce daně sepíše věci v takovém rozsahu, aby výtěžek z prodeje postačil k uspokojení vymáhané pohledávky společně s exekučními náklady. Sepsané věci označí, a buď ponechá v místě sepsání, nebo převezme. Věci, které se rychle kazí správce daně odebere dlužníkovi a prodá mimo dražbu ihned poté, co byly sepsány. Pokud se tyto věci nepodaří prodat, vrátí je dlužníkovi. Po právní moci exekučního příkazu správce daně sepsané věci odhadne, případně přibere znalce, který odhad provede.⁶²

Sepsané movité věci se prodají v dražbě. Dražební vyhlášku správce daně doručí dlužníkovi, manželu dlužníka a orgánu obce v jehož obvodu se dražba koná a v jehož obvodu má dlužník trvalé bydliště a zveřejní ji vyvěšením na své úřední desce. V dražební vyhlášce správce daně uvede čas a místo konání dražby, označení a popis dražených věcí, rozhodnou cenu věci anebo souboru věcí, výši nejnižšího podání, dobu prohlídky dražených věcí a další náležitosti stanovené v § 328b odst. 4 OSŘ. Pokud daňový dlužník do zahájení dražby daňovou pohledávku uhradí, správce daně dražbu věcí popsanych v dražební vyhlášce neprovede. V opačné případě správce daně zahájí dražbu, v níž činí nejnižší podání jednu třetinu rozhodné ceny. Vydražitel je povinen nejvyšší podání ihned zaplatit, pokud tak neučiní, draží se věc znovu bez jeho účasti. Udělením příklepu a zaplacením nejvyššího podání přechází vlastnictví věci na vydražitele. O průběhu dražby vyhotoví správce daně

⁶¹ § 322 OSŘ

⁶² § 325, 326b, 328 OSŘ

protokol, v něm uvede které věci byly vydraženy, jejich odhadní, vyvolávací ceny a ceny, za které byly věci vydraženy, označí věci, které prodány nebyly, údaje o vydražiteli, případně se do protokolu zapíše další mimořádné události, které při dražbě nastaly.

Pokud se při dražbě nenajde vydražitel dražených věcí, nařídí správce daně opětovnou dražbu.⁶³

Zvláštní režim nastane v případě, pokud při výkonu exekuce správce daně nalezne peníze a jiné věci, u nichž nedochází k prodeji v dražbě, a to zejména světově obchodovatelné zlato, peněžní prostředky v cizí měně nebo jiné devizové hodnoty, naloží se s nimi podle zvláštních předpisů tak, že se nabídnou bance nebo jinému subjektu, který je nositelem licence k provádění obchodů s těmito hodnotami.⁶⁴

Vkladní knížky, vkladní listy a jiné formy vkladů, akcie, směnky nebo jiné listinné cenné papíry nebo listiny, jejichž předložení je třeba k uplatnění práva, se sepíše a správce daně vkladní knížku či jinou podobnou formu vkladu předloží peněžnímu ústavu a ten provede výplatu vkladu. U vkladních listů, akcií a ostatních cenných papírů buď vyzve toho, kdo má plnit, aby odpovídající plnění odevzdal správci daně, nebo se postará o zpeněžení. Se získanou částkou naloží jako s výtěžkem prodeje.⁶⁵

Tato forma daňové exekuce znamená citelný zásah do práv daňového dlužníka, a proto by k ní měl správce daně přistoupit až tehdy, nelze-li použít jinou vhodnější a méně náročnější formu (např. přikázáním pohledávky z účtu).

3.4. Prodej nemovitostí

Daňová exekuce prodejem nemovitostí patří k důležitým prostředkům při vymáhání peněžitého plnění, zejména při vymáhání větších pohledávek, které nelze zajistit jinými formami daňové exekuce. Výtěžek z prodeje nemovitostí pak lépe zajistí uspokojení těchto označených pohledávek. Tato forma daňové exekuce je značným zásahem do vlastnických práv daňových dlužníků, kteří se jejího provedení obávají. Proces exekuce na prodej nemovitostí patří k časově náročným a lze jej rozdělit do několika fází:

⁶³ § 330 odst. 2 OSŘ

⁶⁴ § 333 OSŘ

⁶⁵ § 334 OSŘ

1. Nařízení exekuce,
2. Určení odhadní ceny nemovitosti a jejího příslušenství, ceny závad a práv s nemovitostí spojených, určení závad, které prodejem v dražbě nezaniknou a určení výsledné ceny,
3. Vydání dražební vyhlášky,
4. Dražba,
5. Rozvrh výtěžku dražby.⁶⁶

Správce daně je povinen před vydáním exekučního příkazu spolehlivě zjistit, zda daňový dlužník je vlastníkem nemovitosti, kterou musí pak v něm musí přesně specifikovat včetně jejího příslušenství, dále v něm zakáže, aby dlužník po jeho doručení nemovitost převedl na někoho jiného, nebo ji jinak zatížil a uloží mu, aby do 15 dnů oznámil, kdo má k označené nemovitosti předkupní právo.⁶⁷ Osoba, které svědčí předkupní právo toto mohou uplatnit jen v dražbě jako dražitelé, jinak udělením příklepu zaniká.

Exekuční příkaz se doručuje daňovému dlužníkovi, manželu, je-li nemovitost předmětem společného jmění manželů, spoluvlastníkům, je-li předmětem podílového spoluvlastnictví a správce daně vymáhá daňovou pohledávku prodejem spoluvlastnického podílu daňového dlužníka a příslušnému katastrálnímu úřadu. Po nabytí právní moci exekučního příkazu je tento doručen osobám, které mají k nemovitosti předkupní, věcné nebo nájemní právo, obecnímu úřadu v obvodu, kde se nemovitost nachází a kde má daňový dlužník bydliště. Vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu doručí správce daně katastrálnímu úřadu.⁶⁸

Po právní moci exekučního příkazu správce daně v souladu s ustanovením § 336 OSŘ svým rozhodnutím ustanoví znalce, kterému uloží, aby nemovitost a její příslušenství ocenil. Na základě výsledku ocenění určí správce daně rozhodnutím výslednou cenu dle ustanovení § 336a OSŘ, které doručí osobám, jímž se doručoval exekuční příkaz.

Po právní moci rozhodnutí o ceně správce daně v rámci třetí fáze této daňové exekuce nařídí dražební jednání, a to vydáním dražební vyhlášky v rozsahu stanoveném v § 336b OSŘ. Dražební jednání správce daně nařídí nejméně 30 dnů po vydání dražební vyhlášky. Nejnižší podání stanoví správce daně ve výši dvou třetin výsledné ceny, má právo stanovit výši jistoty, která nesmí být vyšší, než tři čtvrtiny nejnižšího podání. Zaplacení jistoty musí být prokázáno před zahájením dražby. Dražba probíhá, pokud dražitelé činí podání. Dražitelé

⁶⁶ TRIPES, A. Exekuce v soudní praxi, Praha: C.H. Beck 2006

⁶⁷ § 335a a § 335b OSŘ

⁶⁸ Vondráková, A. a kol. Vymáhání pohledávek. Praha: ASPI, a.s., 2006

jsou vázáni svými podáními, dokud správce daně neudělí příklep. Cena vydražené věci není omezena.⁶⁹ Příklep udělí správce daně tomu, kdo učinil nejvyšší podání. O udělení příklepu správce daně vystaví rozhodnutí, v němž stanoví lhůtu k zaplacení nejvyššího podání. Vydražitel je oprávněn převzít vydraženou nemovitost s příslušenstvím dnem následujícím po vydání rozhodnutí o příklepu. Po právní moci rozhodnutí o příklepu a zaplacení nejvyššího podání se stává vydražitel vlastníkem věci ke dni udělení příklepu.⁷⁰

Pokud se dražby nezúčastní žádný dražitel, nebo není učiněno žádné podání, správce daně dražbu skončí. Další dražební jednání nařídí nejdříve po uplynutí tří měsíců od bezúspěšné dražby. Při dalším dražbě správce daně stanoví nejnižší podání ve výši poloviny výsledné ceny.⁷¹ O průběhu dražby správce daně vyhotoví protokol.

Dražby se nemohou účastnit jako dražitelé licitátor, zaměstnanci správce daně, dlužník, jeho manžel a vydražitel, který neuhradil nejvyšší podání.

Udělením příklepu úspěšnému vydražiteli řízení o prodeji nemovitostí nekončí. Správce daně vyčká, až vydražitel doplatí nejvyšší podání. Poté je realizována poslední fáze exekuce, a to rozdělení rozvrhované podstaty, kterou tvoří vydražitelem uhrazené nejvyšší podání. Správce daně k rozvrhovému jednání předvolá vydražitele, daňového dlužníka, osoby, které podaly přihlášku, nebyla-li odmítnuta, osoby, v jejichž prospěch váznou na vydražených nemovitostech závady s výjimkou těch, o nichž bylo rozhodnuto, že prodejem nezaniknou.⁷² Věřitelé, kteří své pohledávky do dražby nepřihlásili, správce daně k rozvrhu nepředvolá, protože o existenci jejich pohledávek neví.

Při rozvrhovém jednání se projednají pohledávky, které mohou být uspokojeny z rozdělované podstaty.⁷³ Určí se jejich pořadí a způsob úhrady. Každý z věřitelů zúčastněných na rozvrhovém jednání je povinen vyčíslit své pohledávky a jejich příslušenství ke dni rozvrhu a zařadit, do jaké skupiny patří včetně skutečností významných pro jejich pořadí. Po ukončení rozvrhového jednání již správce daně nemůže přihlížet k pohledávkám a jejich příslušenství, které nebyly vyčísleny.⁷⁴ U rozvrhovém jednání se věřitel vyjádří, zda přebírá pohledávky, o kterých věřitelé neprohlásili, že žádají jejich zaplacení.⁷⁵

⁶⁹ § 336i odst. 4 OSŘ

⁷⁰ § 336l OSŘ

⁷¹ §336m OSŘ

⁷² § 337 odst. 2 OSŘ

⁷³ § 337b odst. 1 OSŘ

⁷⁴ § 337b OSŘ

⁷⁵ §336g OSŘ

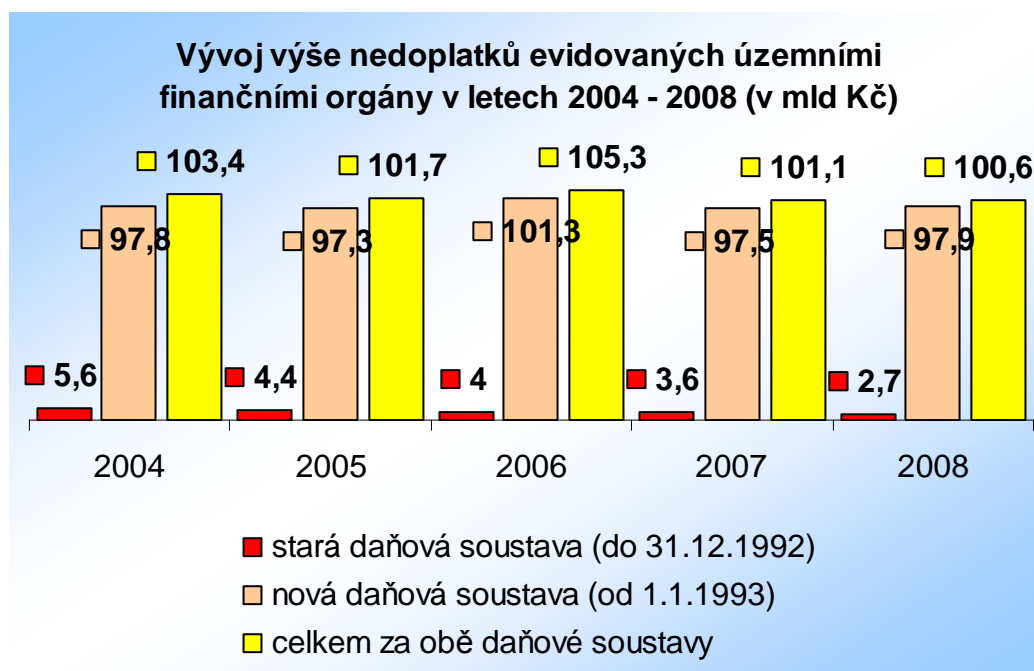
Podle výsledků jednání o rozvrhu rozdělované podstaty se uspokojí pohledávky v pořadí stanoveném v § 337c odst. 1 OSŘ tak, že pořadí pohledávky se stanoví podle hlediska, které je pro ni výhodnější.

3.5. Vývoj daňových nedoplatků v letech 2004 až 2008⁷⁶

(Příloha č. 2- Informace o činnosti České daňové správy za rok 2008 – část týkající se daňových nedoplatků, jejich vymáhání a zajištění)

Celkový objem daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány v České republice k 31. prosinci 2008 dosáhl 100,5 mld. Kč, z toho na daních nové daňové soustavy platné od 1. ledna 1993 (dále jen „nová daňová soustava“) činil 97,9 mld. Kč, tj. 97,4 % k celkovému objemu daňových nedoplatků daňové soustavy platné do 31.12.1992 (dále jen „stará daňová soustava“) 2,7 mld. Kč, tj. 2,7 % k celkovému objemu daňových nedoplatků.

Graf 3.1



Graf: vlastní

Data v grafu: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

⁷⁶ Informace o činnosti České daňové správy za rok 2008, dostupné z WWW:
http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

3.5.1. Vymáhání daňových nedoplatků na daních a příslušenství daní

Základní agregované údaje k posouzení vývoje vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků, evidovaných ÚFO za r. 2008 a za roky předcházející jsou uvedeny v tabulce 3.1.

Tab. 3.1⁷⁷

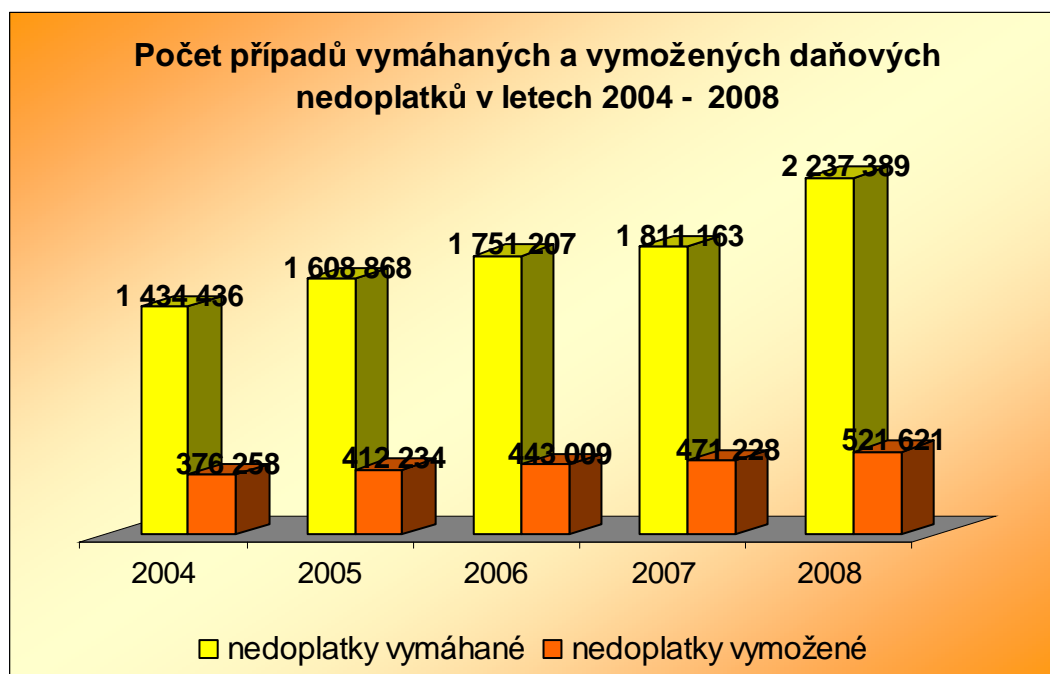
Rok	Nedoplatky vymáhané		Nedoplatky vymožené	
	Počet	Částka	Počet	Částka
	případů	(mld. Kč)	případů	(mld. Kč)
2004	1 434 436	64,385	376 258	4,073
2005	1 608 868	68,205	412 234	5,111
2006	1 751 207	68,505	443 009	5,203
2007	1 811 163	68,477	471 228	6,054
2008	2 237 389	67,382	521 621	6,334

Zdroj: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

Údaje v tabulce 3.1 potvrzují dlouhodobý trend meziročního nárůstu objemu vymáhaných i vymožených daňových nedoplatků v evidenci ÚFO v ČR.

Počet případů vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků a podíl vymožených nedoplatků k celkovým evidovaným daňovým nedoplatkům jsou uvedeny v grafech 3.2 a 3.3.

Graf 3.2

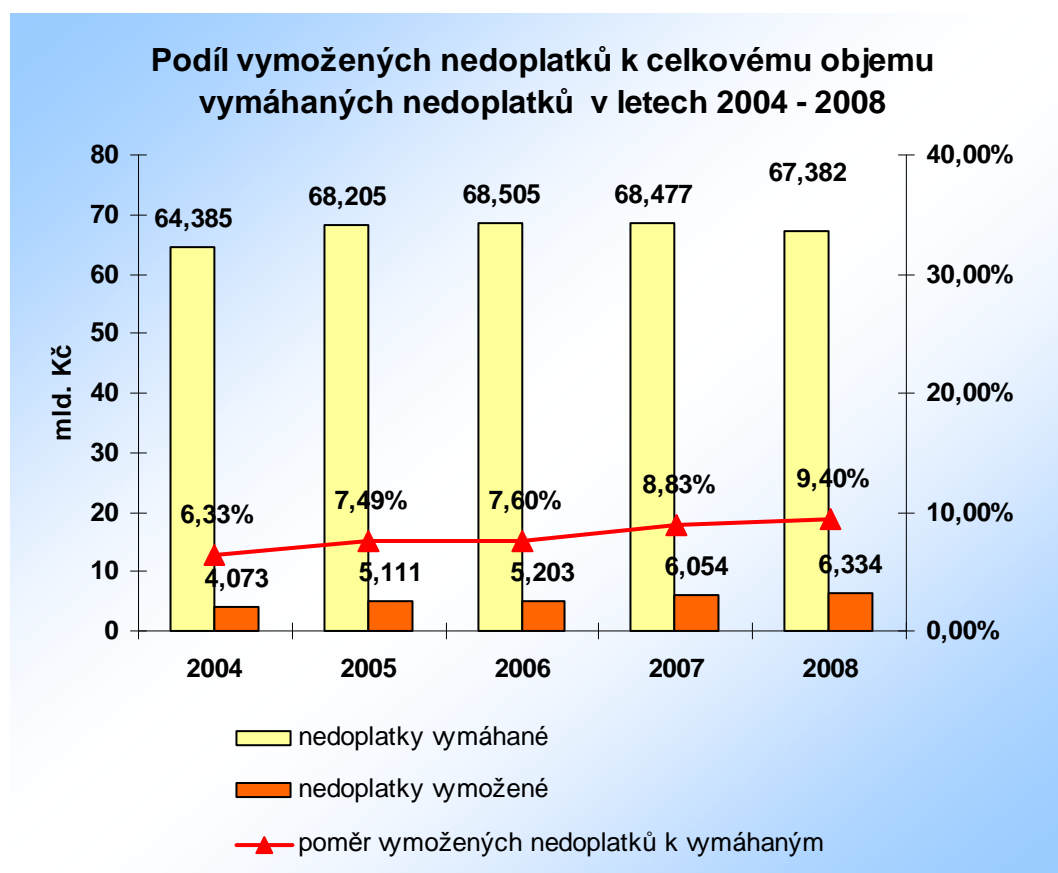


Graf: vlastní

Data v grafu: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

⁷⁷ údaje jsou uvedeny sumárně za daně staré daňové soustavy platné do 31.12.1992 a nové daňové soustavy platné od 1.1.1993

Graf 3.3



Graf: vlastní

Data v grafu: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

Poměr vymáhaných daní a příslušenství v roce 2008 je srovnatelný s předchozími léty. Z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků, tj. 67,4 mld. Kč, jich bylo k 31.12. 2008 vymáháno na daních 45,3 mld. Kč, což činí 67,3%. Na příslušenství daní je evidována téměř jedna třetina objemu vymáhaných nedoplatků, za sledované období bylo vykázáno přes 22 mld. Kč, tj. 32,7%.

Dle údajů ministerstva financí ČR jsou ÚFO dlouhodoběji úspěšnější při vymáhání nedoplatků jejichž výše je do 1 mil. Kč, popř. i do 10 mil. Kč. Údaje z dřívějších analýz ukázaly, že nedoplatky převyšující 10 mil Kč u jednoho daňového subjektu jsou vymahatelné pouze z části, nebo jsou zcela nedobytné. Kvalifikovaný odhad nedobytných daňových nedoplatků ÚFO k 31.12 2008 činí 49,3 mld. Kč, což je téměř polovina (49,1 %) z celkové kumulované částky daňových nedoplatků evidovaných ÚFO k 31.12.2008 (100,5 mld. Kč). Na daních se jedná o částku 31,3 mld. Kč, což je 63,4 % a na příslušenství daní jde o částku vyšší než 18 mld. Kč, tj. 36,6 %. U nedoplatků staré daňové soustavy je podíl nedobytných nedoplatků nad 90 %.

3.5.2. Podíl jednotlivých forem exekuce u ÚFO

Podobně jako v letech minulých i v r. 2008 byl rozhodující objem vymožených daňových nedoplatků, tj. 42,9% - 2,7 mld. Kč, vybrán ÚFO prostřednictvím využití prostředků daňové exekuce. Obdobná suma peněz byla daňovými dlužníky uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti stanovené výzvou k zaplacení daňového nedoplatku, částka 0,8 mld. Kč byla vybrána pracovníky správce daně ještě před započítáním vymáhání.

Nejefektivnější a ÚFO nejvíce využívaným způsobem vymáhání daňových nedoplatků je exekuce příkazáním pohledávky na peněžní prostředky dlužníků vedených u bank nebo jiné pohledávky. Takto bylo v r. 2008 vymáháno 14,2 mld. Kč, tj. 34,5 % z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků, vymoženo bylo téměř 2 mld. Kč.

Prodejem movitých věcí bylo v r. 2008 vymáháno necelých 0,6 mld. Kč (1,4 % z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků za sledované období) a vymoženy byly necelé 0,3 mld. Kč. Nízká výtěžnost exekuce prodejem movitých věcí je ovlivněna zejména platnou právní úpravou dražeb movitých věcí, sociální situací potencionálních zájemců a v mnoha případech je to způsobeno i samotnou povahou nabídky v dražbách, které obvykle představují věci z vybavení domácností daňových dlužníků, kde se projevuje jejich relativně nízká pořizovací cena při nákupu jak v kamenných prodejnách, tak i při realizaci internetových obchodů.

Zcela zanedbatelnou hodnotu vykazují exekuce prodejem nemovitostí. Tímto exekučním prostředkem bylo vymáháno 0,5 mld. Kč, tj. 1,2 % z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků sledovaného období. Tento exekuční prostředek se jeví jako efektivní způsob vymáhání, protože velký počet daňových dlužníků své nedoplatky vykazované u ÚFO uhradí již po obdržení exekučního příkazu a k realizaci dražby nemovitostí nedojde. Z tohoto pohledu by měly ÚFO tento způsob perspektivně více využívat.

Ve větším rozsahu jsou uplatňovány exekuce na srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. Za rok 2008 bylo takto vymáháno téměř 1,9 mld. Kč daňových nedoplatků, což je 4,6 % z celkového objemu vymáhaných nedoplatků, výtěžek byl však jenom 0,3 mld. Kč. Tuto skutečnost ovlivňují omezené možnosti správce daně zjistit a dále sledovat změny zaměstnavatelů dlužníka, jenž se snaží vyhýbat exekucím častou změnou zaměstnání. Nemalý vliv zde má i praxe některých zaměstnavatelů, kteří vyplácejí

sjednanou odměnu za práci rozloženě, tj. v oficiální minimální výši a ve zbytku v hotovosti přímo zaměstnanci, nebo v hotovosti bez evidence vyplácené osoby jako zaměstnance. Za poslední 2 roky se markantně zhoršila i spolupráce s Českou správou sociálního zabezpečení v Praze (dále jen ČSSZ), při exekuci na vyplácené důchody. Z její strany jsou exekuční příkazy správců daně plněny opožděně v řádech měsíců. Z vlastní zkušenosti získané v posledním roce nebyl žádný exekuční příkaz na plnění poskytované dlužníkům ČSSZ nebyl realizován. Srážky provedla ČSSZ až na základě výzvy k poukázání exekutovaných prostředků.

3.5.3. Přihlášky ÚFO do insolvenčního řízení

K 31.12. 2008 bylo ÚFO přihlášeno do insolvenčního řízení celkem 15,8 mld. Kč, tj. 23,4 % z celkového objemu daňových nedoplatků, které jsou evidovány ve vymáhání. Od 1.1. 2008 do 31.12. 2008 bylo přihlášeno téměř 2,8 mld. Kč. V tomtéž roce byly daňové pohledávky ÚFO uspokojeny částkou 160 mil. Kč. Efektivita těchto řízení je z hlediska vynaložených nákladů, kapacit ÚFO a v neposlední řadě i z hlediska výše uspokojení, stále na nízké úrovni.

ÚFO také evidují velké částky přihlášených pohledávek úpadců na jejichž majetek byl prohlášen konkurz dle zákona o konkurzu a vyrovnání, který probíhá 5 a více let, a správci daně jako věřitelé nebyli dosud uspokojeni. Negativním jevem v těchto případech je i výtěžek z takových řízení a to v důsledku zákonem stanoveného pořadí uspokojovaných pohledávek.

3.5.4. Vymáhání daňových nedoplatků soudním výkonem rozhodnutí

Ve věci vymáhání daňových nedoplatků ÚFO mohou požádat soud o provedení výkonu rozhodnutí. Výsledky činnosti ÚFO v této oblasti vymáhání daňových nedoplatků jsou ovlivněny zdlouhavými procesními úkony s nízkým výsledným výtěžkem. V r. 2008 se ÚFO obrátily na soudy s vymáháním daňových nedoplatků ve výši necelých 0,4 mld. Kč, s výsledkem úhrady 23 mil. Kč. ÚFO zde opakovaně zjišťují zdlouhavost soudních řízení, zejména výkonem rozhodnutí prodejem nemovitostí a nepřiměřeně dlouhé lhůty od podání návrhu na výkon rozhodnutí do doby provedení prvních úkonů dražby, jejichž příčinou jsou mimo jiné odpůrcí a určovací žaloby, které na druhou stranu dlužníkům vytváří podmínky k tomu, aby zcizili svůj ostatní majetek, který nelze již vymáhat.

3.5.5. Vymáhání daňových nedoplatků soudní exekucí

Jak jsem již uváděl v úvodu této kapitoly, ÚFO mohou o výkon exekuce požádat soudního exekutora. Od 1.1. 2008 do 31.12.2008 byla soudním exekutorům předána k vymáhání zanedbatelná částka Kč 289 mil. Kč a vymoženo takto bylo 30 mil. Kč což činí 10,4 %.

Vymáhání nedoplatků prostřednictvím soudních exekutorů je problematické v tom, že soudní exekutor má oprávnění požadovat od správce daně jako oprávněného přiměřenou zálohu na náklady exekuce. Exekučního řád přiznává soudnímu exekutorovi právo při zastavení exekučního řízení pro nemajetnost dlužníka uložit správci daně jako oprávněnému, povinnost úhrady paušálně určených či účelně vynaložených jeho výdajů.

Velkým problémem je nepřiměřenost exekucí prováděných soudními exekutory, kdy např. exekuce na prodej nemovitosti slouží spíše k zajištění pohledávky na dobu, než je ve splátkách uhrazen dluh na účet exekutorského úřadu. ÚFO který přihlásil své pohledávky do zahájeného exekučního řízení musí pasivně vyčkávat, zda exekutorský úřad dražbu provede a zda, nebo v jaké výši budou přihlášené daňové pohledávky uspokojeny. Negativně se zde projevovalo i zablokování majetku dlužníků v případě kdy výše vymáhaného dluhu je podstatně nižší než hodnota postiženého majetku.⁷⁸

Tato skutečnost již byla vyřešena zákonnou úpravou v novele exekučního řádu s účinností od 1.11.2009.

⁷⁸ http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

4. Zajištění daňových pohledávek

4.1. Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Zjistí-li správce daně v průběhu daňového řízení, že daň, která v jeho určité fázi, zejména při provádění daňové kontroly, není splatná či stanovena a je předpoklad, že v době její splatnosti bude nedobytná nebo její vymáhání bude spojeno s velkými obtížemi, má právo vydat zajišťovací příkaz, ve kterém daňovému subjektu uloží, aby ve lhůtě nejdéle tří dnů od doručení zajistil v jeho prospěch v příkaze uvedenou částku způsobem v něm určeným. Tímto institutem správce daně předchází preventivně problémům, které vznikají v souvislosti s vybíráním a vymáháním daňových nedoplatků. Zajišťovací příkaz lze použít pouze v odůvodněných případech. Jeho účinnost je omezena časově do doby vydání pravomocného platebního výměru nebo splatnosti již stanovené daně.

V zajišťovacím příkaze, kromě obecných náležitostí rozhodnutí, musí být uvedeny důvody, na jejichž základě se správce daně domnívá, že vybrání daně bude ohroženo. Ustanovení § 71 ZSDP, který řeší problematiku zajišťovacího příkazu nevymezuje důvody pro jeho vydání. Správce daně má zde možnost postupovat dle svého uvážení, avšak pouze v souvislostech výše uvedených, tj. je-li zde oprávněná obava o nedobytnosti budoucí pohledávky nebo obtíže spojené s vymožením zajišťované daně. V praxi je tento institut využíván v případech, kdy má správce daně povědomost o problémech s plněním platebních povinností daňových subjektů, popř. o zhoršení jejich platební morálky, či je zde nebezpečí, že dojde k převádění majetku dlužníka na třetí osoby, apod.

Výši dosud nestanovené, případně ohrožené daně stanoví správce daně buď v součinnosti s daňovým subjektem, nebo za použití pomůcek.

Stanovenou jistotu daňový subjekt buď uhradí na depozitní účet správce daně, nebo ji tento může zajistit převodem z osobního daňového účtu dlužníka, je-li na něm vykazován přeplatek na kterékoli dani, a to i po uplynutí splatnosti zajišťovacího příkazu. Pominou-li důvody pro zajištění daně a současně je na depozitním účtu vykazován přeplatek, správce daně má povinnost vrátit jej daňovému subjektu, neboť se v tomto případě nejedná o daňový přeplatek a nelze s ním proto takto nakládat a použít např. na úhradu nedoplatků evidovaných na jiných daních místně příslušného správce daně, ani jiných ÚFO.

Daňový subjekt se může proti zajišťovacímu příkazu bránit včas podaným odvoláním, které sice nemá odkladný účinek, ale ZSDP v ustanovení § 71 odst. 3 stanoví odvolacímu orgánu povinnost rozhodnout o něm do třiceti dnů, jinak zajišťovací příkaz pozbývá platnosti.

JUDr. Kobík ve své knize uvádí: „Právní úprava lhůty pro vyřízení odvolání proti zajišťovacímu příkazu je v ZSDP něčím výjimečným a zvolená formulace je pro správce daně poněkud nešťastná. V případě, že podané odvolání není úplné a je třeba je doplnit, je povinností správce daně vydat výzvu podle § 48 odst. 5. Vydání této výzvy ovšem na rozdíl od výzev podle § 21 odst. 7 a § 43 ZSDP nestaví běh třicetidenní lhůty pro vyřízení odvolání.“⁷⁹

Pokud daňový subjekt nesplní povinnost uloženou zajišťovacím příkazem, správce daně má právo zahájit zajišťovací exekuci, a to bez výzvy k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě dle ustanovení § 73 odst. 1. Po vystavení a doručení platebního výměru musí správce daně exekuci zahájenou na základě zajišťovacího příkazu zastavit, protože ten, jak výše uvedeno pozbývá platnosti a zanikne tak exekuční titul realizované zajišťovací exekuce. Platební výměr je pak novým exekučním titulem pro zahájení daňové exekuce.⁸⁰

4.2. Zástavní právo

Eviduje-li správce daně u daňového dlužníka daňový nedoplatek, může k jeho zajištění a zajištění příslušenství daně zřídit vydáním rozhodnutí dle ustanovení § 72 ZSDP zástavní právo. V případě prodlení dlužníka se splněním závazku, může se správce daně domáhat jeho uspokojení z výtěžku zpeněžení zástavy.

Ke zjištění předmětu zástavy má správce daně oprávnění podle ustanovení § 15 ZSDP. V ostatním platí ustanovení občanského zákoníku o zástavním právu.⁸¹

Zástavní právo dle ZSDP vzniká na základě vydaného rozhodnutí správce daně doručením daňovému dlužníkovi. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva musí mimo náležitosti rozhodnutí dle ustanovení § 32 ZSDP obsahovat označení daňové pohledávky, její výši a předmět zástavního práva. Zástavní právo k nemovitostem evidovaným v katastru nemovitostí, jakož i k dalším věcem, o kterých jsou vedeny veřejné registry, vzniká doručením zástavního práva katastrálnímu úřadu, popřípadě tomu, kdo vede veřejný registr. Závazky daňového dlužníka mohou být zajištěny zástavním právem na několika samostatných zástavách. Zástavní právo se vztahuje i na příslušenství, přírůstky a neoddělené plody zástavy.⁸²

⁷⁹ KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG 2008, s. 683

⁸⁰ KOBÍK, J. Správa daní a poplatků s komentářem, Olomouc: ANAG 2008

⁸¹ § 72 ZSDP.

⁸² § 153 Obč. Z

Pokud je vlastník majetku odlišný od daňového dlužníka, jehož nedoplatek je zajišťován, může správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k tomuto majetku, ale pouze s úředně ověřeným písemným souhlasem vlastníka majetku.⁸³

Zástavního právo k nemovitým věcem, které nejsou předmětem evidence v katastru nemovitostí, k věcem hromadným, k souboru věcí a k movitým věcem, k nimž má vzniknout zástavní právo, aniž by byly odevzdány zástavnímu věřiteli, vzniklé na základě rozhodnutí správce daně se zaznamenává do Rejstříku zástav vedeného Notářskou komorou České republiky. Správce daně k zápisu do rejstříku zasílá pravomocné rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

Zástavní právo zaniká:

1. zánikem zajištěné pohledávky,
2. zánikem zástavy,
3. vzdá-li se zástavní věřitel zástavního práva jednostranným písemným úkonem,
4. uplynutím doby, na níž bylo zřízeno,
5. složí-li zástavní dlužník nebo zástavce věřiteli obvyklou cenu zástavy,
6. písemnou smlouvou uzavřenou mezi zástavním věřitelem a zástavním dlužníkem nebo zástavcem,
7. v případech stanovených zvláštními právními předpisy.

K zániku zástavního práva nedochází promlčením zajištěné pohledávky.⁸⁴

4.3. Vývoj zajišťovacích příkazů a zástavních práv ÚFO v letech 2004 – 2008⁸⁵

Vývoj zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň zajišťovacím příkazem a zajištění nedoplatků daní nebo příslušenství zřízením zástavního práva uvádí tato tabulka 4.1 a graf. 4.1.

⁸³ § 72 odst. 6 ZSDP

⁸⁴ § 170 Obč. Z

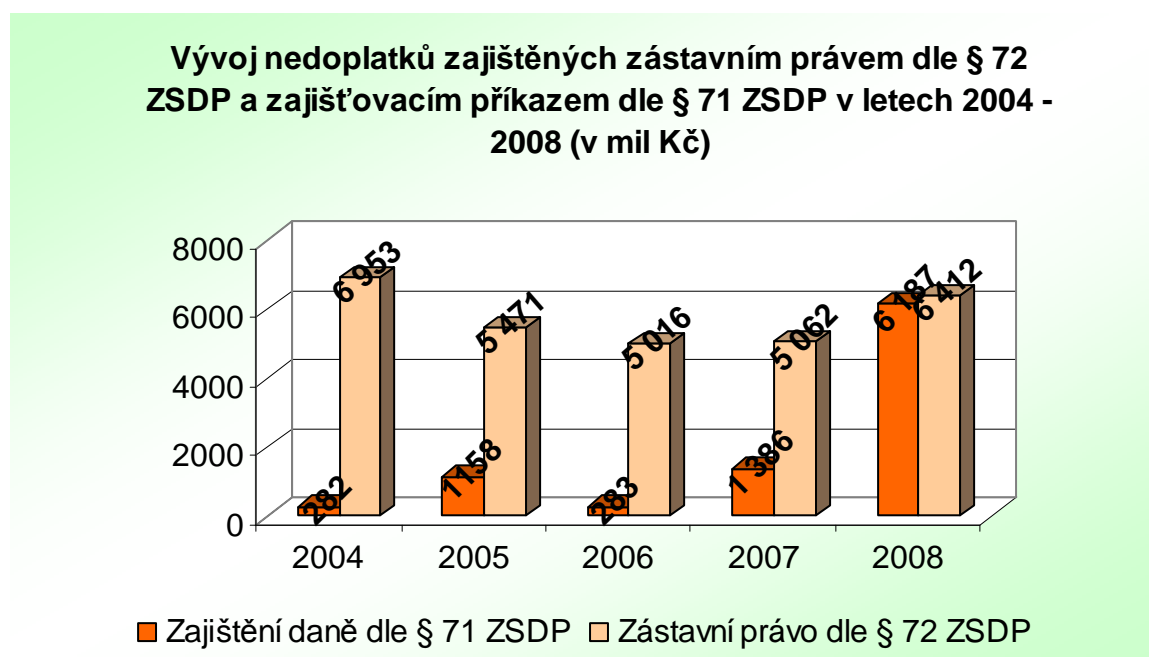
⁸⁵ Informace o činnosti České daňové zprávy za rok 2008, dostupné z WWW:
http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

Tab. 4.1

Zákon č. 337/1992 Sb. Ukazatel		2004	2005	2006	2007	2008
Zajištění dle § 71						
Počet rozhodnutí		120	124	1 940	102	72
Částka (v mil. Kč)		282	1 158	283	1 386	6 187
Zástavní právo dle § 72						
Počet rozhodnutí		9 894	9 347	9 100	8 885	9 053
Částka (v mil. Kč)		6 953	5 471	5 016	5 062	6 412

Zdroj: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

Graf 4.1



Graf: vlastní

Data v grafu: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

Z tabulky 4.1 vyplývá, že se v r. 2008, stejně jako v předchozích letech snižoval počet vystavených rozhodnutí k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle ustanovení § 71 ZSDP. V r. 2008 byl zaznamenán zatím nejnižší počet vydaných zajišťovacích příkazů, přesto i při nízkém počtu rozhodnutí došlo k výraznému navýšení celkového objemu zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň. Objem zajištění se meziročně zvýšil o 4,8 mld. Kč na částku 6,19 mld. Kč.

Stejný trend lze zaznamenat u uplatňování institutu zástavního práva podle ust. § 72 ZSDP. V r. 2008 ve srovnání s rokem 2007 se zvýšil počet rozhodnutí o zřízení zástavního práva i objem zajištěných daňových pohledávek, kdy došlo k nárůstu

o 1,35 mld. Kč na celkem 6,412 mld. Kč. ÚFO tento institut využívají a považují jej za významný nástroj k vymahatelnosti daňových nedoplatků. Podobně jako u exekučních příkazů na prodej nemovitostí, tak i na základě doručených rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva reagují daňoví dlužníci a snaží se řešit své závazky vůči státu jejich úhradou.

V mnoha případech se však ÚFO nacházejí v nepříznivém postavení, co se týče pořadí uplatněných zástavních práv, neboť většina majetku, k němuž správce daně zřídil zástavní právo, je již zajištěna zástavním právem bank, právnických nebo fyzických osob, které si postavení věřitele zajistili dříve prostřednictvím smluvních zástavních práv.

Typickým rysem zajišťovacího řízení u nesplacené nebo dosud nestanovené daně byla v r. 2008 častá odvolání daňových subjektů proti vystaveným zajišťovacím příkazům, která vykazovala nedostatky, jež byly následně odstraňovány doplněním na základě výzev správce daně v čase, který neumožňoval dodržení zákonem stanovené třicetidenní lhůty pro vyřízení odvolání. V důsledku toho pak docházelo k problémům v následných řízeních.⁸⁶

⁸⁶ http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

5. Závěr

V předložené bakalářské práci jsem popsal komplexní přehled na poměrně rozsáhlou oblast řešení aktuálních otázek spojených s domáháním se oprávněných nároků státu na plnění povinností vyplývajících z daňových zákonů na straně daňových dlužníků.

V teoretické části jsem nastínil právní úpravu možností oprávněných orgánů státu zabezpečit prostřednictvím výkonu daňové exekuce naplnění jednoho ze základních cílů daňové správy a to vybrání a vymožení správně a úplně stanovených daňových povinností zejména tehdy, nejsou-li daňovými dlužníky plněny dobrovolně.

V průběhu zpracování bakalářské práce jsem uplatnil své dosavadní praktické zkušenosti, které jsem získal za dobu třinácti let v činnosti jako zaměstnanec vymáhacího oddělení finančního úřadu, kdy jsem dospěl k jednoznačnému a nezpochybnitelnému závěru, že stát v postavení věřitele, jemuž daňový dlužník nezaplatí splatnou daňovou povinnost řádně a včas je v poměrně dlouhém časovém úseku omezován ve svých právech, neboť má-li prostřednictvím vyhledávací činnosti zjišťovat údaje vztahující se k majetku daňového dlužníka, jenž má v mnoha případech snahu se toho zbavovat, ať již formami, které jsou mu obecnými právními předpisy přiznány či jinými prostředky obcházejícími platnou právní úpravu.

Tyto okolnosti pak vedou k závěru, že sice stát jako věřitel má zákonem stanovená práva, ale jejich uplatnění ve vztahu k povinnému, daňovému dlužníku, je poměrně složitý a dlouhodobý proces, který je nutno řešit v celém kontextu dosud nesynchronizovaných oblastí, které nebylo možno zpracovat v této bakalářské práci, neboť jsem přesvědčen, že pro svou náročnost a obsáhlost jsou schopny tuto zpracovat větší kolektivy odborníků z oblasti práva a ekonomie, aby mohla být zajištěna souvztažnost celé této problematiky.

Z toho pohledu bylo tedy snahou při zpracování této bakalářské práce zachytit jednotlivé oblasti jak po stránce teoretické, tak při podchycení praktických zkušeností stanovit určité obecné závěry uvedené v praktické části.

Analýzou efektivnosti jednotlivých forem využívaných při vymáhání daňových nedoplatků jsem zjistil, že nejefektivnější a nejpoužívanější je daňová exekuce příkázáním pohledávky na peněžní prostředky dlužníků vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev, a to jak z hlediska výtěžnosti, tak jejího časového průběhu. Neefektivním způsobem vymáhání je exekuce prodejem movitých věcí, kdy výtěžek z prodeje ve většině případů postačuje pouze ke krytí nákladů řízení a vlastní daňový nedoplatek uspokojen není. Nejméně

jsou vymáhány daňové nedoplatky formou exekuce prodejem nemovitostí, i když se jedná o efektivní prostředek vymáhání, neboť velký počet daňových dlužníků své nedoplatky vykazované u ÚFO uhradí již po obdržení exekučního příkazu a správce daně dražbu nemusí realizovat.

Počet rozhodnutí k zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň dle ustanovení § 71 ZSDP má od roku 2004 klesající tendenci, avšak na druhou stranu došlo k výraznému zvýšení takto zajištěných peněžitých prostředků.

Podobný trend vykazuje uplatňování institutu zástavního práva podle ust. § 72 ZSDP, který je významným nástrojem usnadňujícím vymáhání daňových nedoplatků. Podobně jako u exekučních příkazů na prodej nemovitostí, reagují daňoví dlužníci i na doručená rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva a snaží se řešit své závazky vůči státu jejich úhradou.

Závěrem si dovoluji konstatovat, že správci daní i přes vynaložené úsilí nedosahují při vymáhání daňových nedoplatků výrazných úspěchů ve snižování vykazovaných daňových nedoplatků, kde se navíc negativně projevuje jejich další zvyšování penalizací či úročením. Tento nepříznivý vývoj je v současné době řešitelný pouze využitím „generálního prominutí“ určité části nevymahatelného příslušenství daně a vytvoření tak reálnějšího prostředí pro vymáhání daní.

Seznam literatury

a) Knihy

GROSSOVÁ, M. *Exekuce na peněžní plnění v současné právní praxi*, Praha: Linde Praha, a.s. 2002. 703 s. ISBN 80-7201-322-X.

KOBÍK, J. *Správa daní a poplatků s komentářem*, Olomouc: ANAG 2008. 863 s. ISBN 978-80-7263-459-0.

RADKOVÁ M. *Exekuce jiné pohledávky: praktická příručka pro soudy, soudní exekutory, finanční úřady, advokáty, daňové poradce...*, Praha: Linde Praha 2009. 199 s. ISBN 978-80-7201-767-6.

STAVINHOVÁ, J.; HLAVSA, P. *Civilní proces a organizace soudnictví*, Brno: Masarykova univerzita, Doplněk, 2003. 660 s. ISBN 80-7239-155-0

TRIPES, A.: *Exekuce v soudní praxi. 3. vydání*, Praha: C.H. Beck, 2006. 836 s. ISBN 80-7179-489-9.

VONDRÁKOVÁ, A. a kol. *Vymáhání pohledávek*. Praha: ASPI, a.s., 2006. 723 s. ISBN 978-80-7357-230-3.

b) Právní předpisy

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 117/1995 Sb., o státní sociální podpoře, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 21/1992 Sb., o bankách, ve znění pozdějších předpisů.

c) Elektronické odkazy

FILOVÁ, P. Právní předpoklady vymáhání daňového nedoplatku. Dostupný z WWW: <http://spravni2.juristic.cz/570385/clanek/spravni2>

Informace o činnosti české daňové správy za rok 2008. Dostupný z WWW: http://intranet.ds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/uzemni_fin_org_vysledky_cinnosti.html

Seznam použitých zkratk

ZSDP – zákon o správě daní a poplatků

ÚFO –územní finanční orgány

ZÚFO – zákon o územních finančních orgánech

OSŘ – občanský soudní řád

ZB – zákon o bankách

SJM –společné jmění manželů

Obč. Z. – občanský zákoník

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 - užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská - Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7.5.2010

Vít Stejskal

Seznam tabulek

Tab. 3.1	Nedoplatky vymáhané a vymožené.....	31
Tab. 4.1	Vývoj zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň zajišťovacím příkazem a zajištění nedoplatků daní nebo příslušenství zřízením zástavního práva v letech 2004 – 2008.....	39

Seznam grafů

Graf 3.1	Vývoj výše nedoplatků evidovaných ÚFO v letech 2004 – 2008	30
Graf 3.2	Počet případů vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků v letech 2004 – 2008	31
Graf 3.3	Podíl vymožených nedoplatků k celkovému objemu vymáhaných nedoplatků v letech 2004 – 2008	32
Graf 4.1	Vývoj nedoplatků zajištěných zástavním právem dle § 72 ZSDP a zajišťovacím příkazem dle § 71 ZSDP v letech 2004 – 2008	39

Seznam příloh

Příloha č. 1: Exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky na účtech vedených u bank, spořitelních a úvěrních družstev

Příloha č. 2: Informace o činnosti o činnosti České daňové správy za rok 2008 – část týkající se vymáhání daňových nedoplatků

Příloha č. 1

Finanční úřad Ostrava II

Horní 1619/63

700 30 OSTRAVA 30

Čj.: XXXXX/10/389940806165

Vyřizuje: Stejskal Vít

Telefon: 596 705 387 linka: 387

Fax: 596 705 364 č. dveří: 314

Pracoviště: vymáhací oddělení

V Ostravě
dne

Dlužník:

RČ: XXXXXXXXXXXX

XXXX XXXX

XXXXXXXX XXXX/XX

XXXXXXXXXX

XXX XX XXXXXXXX X

Peněžní ústav:

Raiffeisenbank a.s.

Hvězdova 1716/2b

PRAHA 4 - KRČ

140 78 PRAHA

IČ: 49240901

EXEKUČNÍ PŘÍKAZ

**na příkazání pohledávky na peněžní prostředky dlužníků na účtech
vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev**

Shora uvedený správce daně rozhodl podle § 73 odst. 6 písm. a) a § 73 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "zákon o správě daní a poplatků") a s přiměřeným použitím § 303 a následujících zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "občanský soudní řád"), takto:

přikazuje se bance nebo spořitelnímu a úvěrnímu družstvu

(dále jen "peněžní ústav"),

aby od okamžiku, kdy mu bude doručen tento exekuční příkaz, z účtu daňového dlužníka až do výše vykonatelného nedoplatku
v částce

XXXXX.XX Kč

nevyplácel peněžní prostředky, neprováděl na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládal. Dále, aby ve dni, který následuje po doručení vyrozumění, že exekuční příkaz nabyl právní moci, provedl odepsání prostředků dlužníka z účtu či účtů vedených peněžním ústavem až do výše vykonatelného nedoplatku a vyplatil je shora uvedenému správci daně

na účet číslo: 35-27624761/0710

IBAN: CZ96 0710 0000 3500 2762 4761, BIC: CNBACZPP

konstantní symbol: 1148 - převodní příkaz, 1149 - poštovní poukázka

variabilní symbol: XXXXXXXXXX

Nařízení daňové exekuce se vztahuje až do výše vykonatelného nedoplatku na pohledávku dlužníka z účtu ve výši, v jaké byly na účtu peněžní prostředky v okamžiku, v němž byl peněžnímu ústavu doručen exekuční příkaz, jakož i na pohledávku z účtu, která vznikla tím, že na účet došly peněžní prostředky dodatečně, nejpozději však do šesti měsíců ode dne, kdy bylo peněžnímu ústavu doručeno vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu (§ 306 občanského soudního řádu). Provedením, ve smyslu ustanovení § 307, § 308, § 309a odst. 1 a 3 občanského soudního řádu, výkon exekuce zaniká.

Tento exekuční příkaz se vztahuje do výše vykonatelného nedoplatku na všechny peněžní prostředky dlužníka na účtu:
3880801001/5500

Uvedený dlužník nezaplatil ke dni 17.02.2010 shora uvedenému správci daně podle

1) vykonatelného výkazu nedoplatků

pod položkou: 001 číslo jednací: XXXXXX/09/389911XXXXXX
sestaveného ke dni: 21.09.2009

Pořadí	rozhodnutí čj/ustanovení zákona	vydaného dne	splatného dne
Druh daně		splatnou částku (Kč)	
1	XXXXXX/09/389911XXXXXX	20.04.2009	31.03.2009
Daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání			XXXXXX.XX
2	XXXXXX/09/389911XXXXXX	20.04.2009	08.06.2009
Daň z příjmů fyzických osob podávajících přiznání			XXXXXX.XX
Tuto částku vykázaných nedoplatků (Kč) :			XXXXXX.XX
Celková částka nedoplatků (Kč) :			XXXXXX.XX

Podle § 73a odst. 3 a 6 zákona o správě daní a poplatků se uvedená celková částka nedoplatků zvyšuje o exekuční náklady za výkon zabavení ve výši: XXX.XX Kč,

na vykonatelný nedoplatek ve výši: XXXXX.XX Kč,

(slovy: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Kč).

O d ů v o d n ě n í:

Dlužník nezaplatil ve lhůtě splatnosti své daňové povinnosti a je v prodlení s úhradou vykonatelných nedoplatků.

P o u č e n í:

Pracovníci správce daně, jakož i třetí osoby, které byly jakkoliv zúčastněny na daňovém řízení, jsou povinni zachovávat mlčenlivost o tom, co se při daňovém řízení nebo v souvislosti s ním dozvěděli, zejména o poměrech daňových subjektů jak osobních, tak i souvisejících s podnikáním. Za porušení této povinnosti lze uložit pokutu (§ 24 a § 25 zákona o správě daní a poplatků).

Daňový dlužník ztrácí okamžikem, kdy je peněžnímu ústavu doručen exekuční příkaz, právo vybrat peněžní prostředky z účtu, použít tyto prostředky k platbám nebo s nimi jinak nakládat, a to do výše

vykonatelného nedoplatku.

Všechny osoby, jimž je tento exekuční příkaz doručen, mohou proti němu podat námitky písemně nebo ústně do protokolu u shora uvedeného správce daně do patnácti dnů ode dne doručení. Podané námitky nemají odkladný účinek pro samotné řízení (§ 52 a § 73 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků).

L.S.

XXX. XXX XXXXXX
vedoucí vymáhacího oddělení

I N F O R M A C E

o činnosti daňové správy České republiky

za rok 2008

Část týkající se vymáhání nedoplatků

I. ÚVOD

V roce 2008 byly daňovou správou zabezpečovány práce na základě krátkodobých a střednědobých úkolů modernizace daňové správy. Usnesením vlády ČR č. 1462 ze dne 20. prosince 2006 byl schválen materiál Ministerstva financí nazvaný „Záměr sloučení výběru daní, cel a pojistného na veřejnoprávní pojištění“ a následně byl usnesením č. 1033 ze dne 12. září 2007 vládou vysloven souhlas se sloučením orgánů daňové a celní správy pro oblast výběru daní a cel.

V dubnu roku 2008 předložilo Ministerstvo financí k veřejné diskusi materiál „Reforma daňového systému 2010“, který zasahuje do oblasti hmotně právní, procesně právní i institucionální. Hlavním cílem reformy je zkvalitnění a zefektivnění procesů vykonávaných daňovou správou ČR, Celní správou ČR, Českou správou sociálního zabezpečení v oblasti výběru, kontroly a vymáhání pojistného na sociální zabezpečení a v resortu Ministerstva zdravotnictví v oblasti výběru, kontroly a vymáhání pojistného na veřejné zdravotní pojištění tak, aby bylo možné zabezpečit zvýšení jejich dostupnosti všem cílovým skupinám jimž jsou poskytovány, a to při zvýšení efektivity jejich výkonů.

V prvním pololetí roku 2008 provedla Světová banka nezávislé hodnocení návrhu vládního záměru na sloučení daňové a celní správy s ohledem na případnou integraci výběru příspěvků na sociální zabezpečení do nově vytvořeného finančního (inkasního) orgánu. Účelem posouzení vládního návrhu Světovou bankou bylo napomoci vládě přijmout kvalifikovanější rozhodnutí o této otázce na základě poznatků plynoucích z mezinárodních zkušeností. Integrace a zásadní reformy představují komplexní procesy a jejich úspěšná realizace vyžaduje odpovídající čas, finanční zdroje a pečlivé řízení samotného procesu změny. Ve zprávě Světové banky bylo upozorněno na klíčové výzvy a rizika a naznačeny možnosti jejich překonání.

Vzhledem k tomu, že v průběhu roku 2008 došlo k další precizaci projektu integrace daňové a celní správy, resp. k jeho dalšímu vývoji, zejména na základě zpráv technické mise Světové banky, MF výše uvedený úkol po věcné stránce reformulovalo tak, že dne 3. listopadu 2008 byl usnesením vlády č. 1336 schválen materiál „Program Projektu vytvoření jednoho inkasního místa pro příjmy veřejných rozpočtů“ neboli tzv. Projektu JIM. Projekt JIM předpokládá vytvoření jednoho výběrního místa pro daně, clo a veřejnoprávní pojistné na bázi integrace orgánů daňové a celní správy.

Významným prvkem tohoto řešení je mimo jiné vytvoření samostatné daňové správy podřízené MF na rozdíl od současného stavu, kdy samo MF je vrcholným orgánem daňové správy. Vytvoření samostatné daňové správy je při tom dlouhodobě vnímáno jako podmínka její další modernizace, která byla ze strany Světové banky zvlášť zdůrazněna.

V oblasti daně z příjmů fyzických osob se v roce 2008 musely územní finanční orgány vypořádat s pokračujícím nárůstem počtu daňových přiznání, který byl důsledkem poslední možnosti poplatníků pro využití výhod institutu společného zdanění manželiů. To přineslo zvýšení počtu případů převodů či vracení přeplatků na daně. Přitom vzrůstal tlak na zkracování lhůt pro vyřizování podání, stoupaly počty uplatněných opravných prostředků i dotazů od třetích osob (např. zdravotních pojišťoven nebo soudních exekutorů). Motivačně nepůsobila ani stále výraznější preference osobních práv daňových subjektů na úkor plnění jejich zákonných povinností ze strany soudů. I za této situace vyjížděli zástupci finančních úřadů na vybrané obce ve své územní působnosti a poskytovali daňovým subjektům základní

informace ohledně vyplňování daňových přiznání a placení daní, což mělo pozitivní ohlas a přispělo k bezproblémovému průběhu období podávání daňových přiznání.

Na druhou stranu rozšíření počtu předmětů závazného posouzení u daní z příjmů využilo mnohem méně poplatníků než se očekávalo.

Prohlubování stávajících vztahů a navazování nových patří každoročně mezi nejdůležitější priority v oblasti mezinárodní spolupráce daňových správ. Rok 2008 v tomto ohledu nebyl žádnou výjimkou. Kromě plnění povinností, které vyplývají z členství české daňové správy v mezinárodních organizacích daňových správ jsme naši pozornost věnovali i bilaterálním vztahům. Další důležitý milník, kterého si velmi ceníme je uspořádání historicky prvního multilaterálního semináře na území České republiky.

Neméně důležitou oblastí v činnosti české daňové správy jsou služby poskytované daňové veřejnosti. V roce 2008 jsme opět posunuli hranici kvality poskytovaných informací prostřednictvím internetových stránek české daňové správy. Ve snaze o aktivní přístup české daňové správy vůči daňové veřejnosti jsme v období pro podávání daňového přiznání k dani z příjmů organizovali celoplošnou informační kampaň ke zlepšení úrovně dobrovolného plnění daňových povinností. Rovněž nelze zapomenout na již tradiční slavnostní večer pana ministra financí při příležitosti ocenění právnických osob, které nejvíce přispěly svými daňovými odvody do státního rozpočtu.

Proces obnovy katastrálního operátu, při němž je odstraňována zjednodušená evidence pozemků, spolu se změnou zákona o dani z nemovitostí, podle níž jsou od roku 2005 poplatníky daně z pronajatých pozemků po obnově katastrálního operátu jejich vlastníci, nadále přispívají k postupnému vyjasňování vlastnických vztahů a upřesňování evidence pozemků. Výrazně se tak zlepšují podmínky správců daně pro kontrolu daňových přiznání, což má příznivý dopad na vývoj inkasa daně z nemovitostí.

Inkaso daně z převodu nemovitostí zůstalo téměř na stejné úrovni jako v roce 2007, zvýšení bylo o necelé 2 %, což je určitým signálem o počínající stagnaci na trhu s nemovitostmi, která může předznamenávat i částečný propad v následujícím zdaňovacím období s ohledem na vývoj ekonomické krize. Očekávaný propad nastal u daně darovací vzhledem k razantnímu osvobození, které je účinné od 1. 1. 2008.

1. DAŇOVÉ NEDOPLATKY

a) Vývoj daňových nedoplatků

Celkový objem daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány v České republice k 31. prosinci 2008 dosáhl **100,5 mld. Kč**, z toho na daních **nové daňové soustavy** platné od 1. ledna 1993 (dále jen „nové daně“) činil **97,9 mld. Kč** (tj. **97,4 %** k celkovému objemu nedoplatků) a na daních staré daňové soustavy platné do 31. prosince 1992 (dále jen „staré daně“) **2,7 mld. Kč** (tj. **2,7 %** k celkovému objemu daňových nedoplatků). V porovnání s předcházejícím rokem klesla celková kumulovaná výše daňových nedoplatků ze 101,1 mld. Kč na 100,5 mld. Kč tj. o necelých 0,6 mld. Kč.

Vývoj výše nedoplatků evidovaných územními finančními orgány v posledních pěti letech ilustruje následující **Tabulka č. 13**.

Tabulka č. 13 (v mld. Kč)

Druh příjmu	Vývoj výše nedoplatků evidovaných územními finančními orgány									
	2004	Index (%) 04/03	2005	Index (%) 05/04	2006	Index (%) 06/05	2007	Index (%) 07/06	2008	Index (%) 08/07
Staré daně	5,6	88,8	4,4	78,79	4,0	90,11	3,6	90,00	2,7	75,00
Nové daně	97,8	104,6	97,3	99,48	101,3	104,11	97,5	96,25	97,9	100,41
CELKEM	103,4	103,6	101,7	98,36	105,4	103,64	101,1	95,92	100,5	99,41

Největší objem splatných daňových nedoplatků je evidován finančními úřady v působnosti Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (32,2 mld. Kč, tj. 32,1 % z celkového objemu daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány v České republice), Finančního ředitelství v Brně (21,2 mld. Kč, tj. 21,1 %) a Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (15,6 mld. Kč, tj. 15,5 %). Naopak nejnižší objem vykazují dlouhodobě finanční úřady v působnosti Finančního ředitelství v Českých Budějovicích (2,5 mld. Kč, tj. 2,5 %) a Finančního ředitelství v Hradci Králové (5,4 mld. Kč, tj. 5,4 %).

Meziroční pokles daňových nedoplatků byl zaznamenán u Finančního ředitelství v Plzni (o 1,1 mld. Kč na 6,2 mld. Kč), v Ostravě (o 0,6 mld. Kč na 8,0 mld. Kč) a u Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (o 0,6 mld. Kč na 15,6 mld. Kč). K největšímu relativnímu snížení nedoplatků došlo v případě Finančního ředitelství v Plzni (o 14,9 % na 6,2 mld. Kč). K meziročnímu nárůstu daňových nedoplatků naopak došlo v případě Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu (o 1,6 mld. Kč na 32,2 mld. Kč) a Finančního ředitelství v Brně (o 0,4 mld. Kč na 21,2 mld. Kč). V případě Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu se zároveň jednalo také o největší relativní zvýšení daňových nedoplatků a to o 5,2 %.

Tabulka č. 14

(v mil. Kč)

Druh příjmu	Kumulativní objem daňových nedoplatků				
	2004	2005	2006	2007	2008
Daň z přidané hodnoty	38 876	40 707	43 338	44 056	45 631
Daně spotřební	4 003	3 267	3 460	2 568	2 067
Daň z příjmů právnických osob	19 246	19 469	17 846	18 742	17 672
Daň z příjmů vybíraná srážkou - § 36	371	367	401	318	306
Daň silniční	999	1 058	1 098	1 106	1 129
Daň dědická	11	11	10	9	11
Daň darovací	323	249	228	240	181
Daň z převodu nemovitostí	5 015	4 644	4 455	3 991	3 846
Daň z příjmů fyz. osob - podnikat.	13 987	14 230	14 644	14 886	15 085
Daň z příjmů fyz. osob ze záv. čin.	5 387	5 253	5 310	4 571	4 338
Daň z nemovitostí	1 194	1 150	1 103	1 015	938
Ost. příjmy, odvody, pokuty a popl.	8 351	6 888	9 433	5 990	6 647
Daň z příjmů obyvatelstva	451	424	361	215	43
Daň z obratu	828	781			
Odvod ze zisku	670	647			
Odvod z objemu mezd	877	629			
Důchodová daň	381	369	3 671	3 391	2 636
Daň z objemu mezd	48	43			
Ostatní zrušené daně do rozp. rep.	2 060	1 285			
Ostatní zrušené daně do míst. rozp.	272	233			
CELKEM	103 351	101 705	105 354	101 100	100 530
MEZIROČNÍ PŘÍRŮSTEK	3 591	-1 646	3 649	-4 254	-570

Pozn.: Součtové rozdíly vyplývají ze zaokrouhlování na celé mil. Kč.

Analýza daňových nedoplatků uvedená v **Tabulce č. 14** ukazuje rozdílnost dynamiky jejich vývoje podle jednotlivých druhů příjmů, a to zejména u daní nové daňové soustavy. Nejvyšší suma nedoplatků této skupiny daní je evidována na daních z příjmů. Jejich výše dosáhla za loňský rok částku 37,4 mld. Kč, což je oproti roku 2007 pokles o 1,1 mld. Kč (tj. o 2,9 %). U této skupiny daní došlo k meziročnímu nárůstu nedoplatku pouze u daně z příjmů fyzických osob z podnikání a to o 0,2 mld. Kč (tj. 1,3 % nárůst oproti hodnotě roku 2007), přičemž u ostatních daní této skupiny výše nedoplatků meziročně klesla.

U majetkových daní dochází k nestejnorodému vývoji nedoplatků podle jednotlivých daní. Výše daňových nedoplatků od roku 2003 soustavně klesá u daně z nemovitostí a daně z převodu nemovitostí, zatímco výkyvy vykazuje vývoj nedoplatků u daně darovací a daně dědické. K trvalému nárůstu daňových nedoplatků dochází od roku 2003 u daně silniční (celkem o 0,2 mld. Kč, tj. o 21,5 %). Objem daňových nedoplatků za loňský rok u celé této skupiny přímých daní činil 6,1 mld. Kč, což celkově představuje pokles o téměř 19,7 % oproti hodnotě evidovaného nedoplatku této skupiny daní 7,5 mld. Kč v roce 2003.

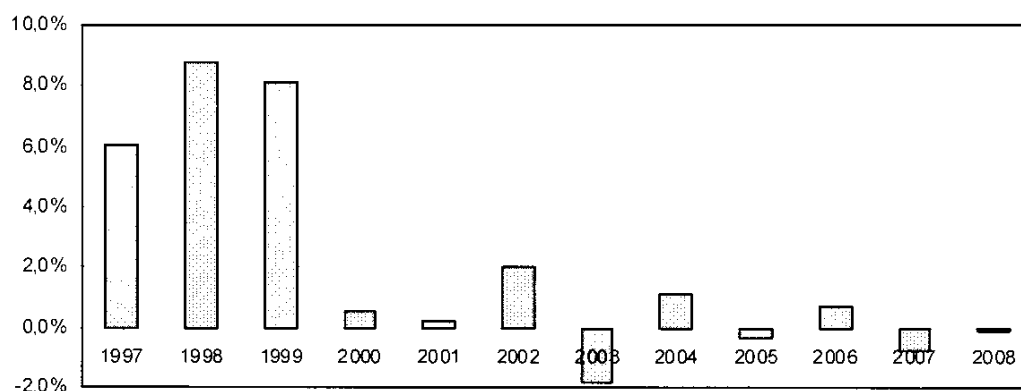
Z nepřímých daní zůstala v kompetenci územních finančních orgánů evidence nedoplatků daně z přidané hodnoty. Od roku 2003 dochází trvale k nárůstu evidovaných nedoplatků této daně (v úhrnu o 21,9 %). V roce 2008 evidované nedoplatky činily 45,6 mld. Kč, což představuje meziroční nárůst o 1,6 mld. Kč (tj. o 3,6 %).

Grafy č. 1 a č. 2 zachycující trendy ve vývoji daňových nedoplatků, ilustrují poměrně

pozitivní resp. stabilizovaný trend vývoje relativní váhy daňových nedoplatků za poslední období. V posledních osmi letech se výše daňových nedoplatků v působnosti ÚFO ustálila na hranici okolo sta miliard korun, přičemž v posledních dvou letech mírně klesá. Od roku 2000 se snížil podíl meziročního přírůstku daňových nedoplatků na celkovém objemu daňové povinnosti starých a nových daní spravovaných v příslušném roce územními finančními orgány na hodnoty do 1 % (s výjimkou roku 2002). Za rok 2008 došlo meziročně k mírnému zpomalení poklesu podílu daňových nedoplatků na inkasu daní.

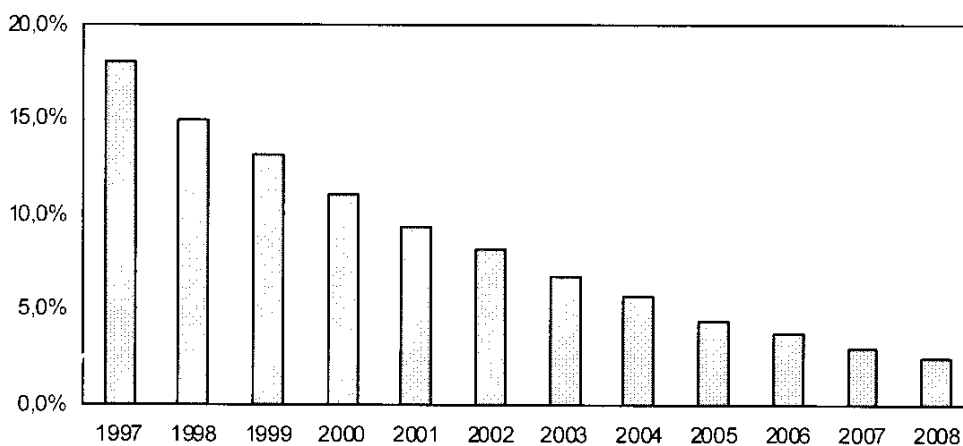
Graf č. 1:

Podíl meziročního přírůstku daňových nedoplatků na roční daňové povinnosti (ÚFO)



Graf č. 2:

Podíl daňových nedoplatků na kumulativním inkasu daní



b) Vymáhání daňových nedoplatků

Oblast zajištění daní a pohledávek na daních a příslušenství daní

Vývoj v oblasti zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň zajišťovacím příkazem a zajištění nedoplatků na daních a na příslušenství daní zřízením zástavního práva (za období let 2004 až 2007) dokumentují údaje v **Tabulce č. 15**.

Tabulka č. 15

Zákon č. 337/1992 Sb.	2004	2005	2006	2007	2008
Ukazatel					
Zajištění dle § 71					
počet rozhodnutí	120	124	1 940	102	72
částka (v mil. Kč)	282	1 158	283	1 386	6 187
Zástavní právo dle § 72					
počet rozhodnutí	9 894	9 347	9 100	8 885	9 053
částka (v mil. Kč)	6 953	5 471	5 016	5 062	6 412

Údaje jsou uvedeny souhrnně za daně staré daňové soustavy platné do 31. 12. 1992 a nové daňové soustavy platné od 1. 1. 1993.

Z údajů v tabulce vyplývá, že se v roce 2008 stejně jako v předchozích letech dále snižoval počet vydaných rozhodnutí o zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň podle § 71 ZSDP. V roce 2008 byl zaznamenán dosud nejnižší počet vydaných zajišťovacích příkazů (celkem **72** rozhodnutí, což je o 30 méně než v předchozím roce). Na druhé straně došlo k výraznému navýšení celkového objemu zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň v Kč. V roce 2008 se objem zajištění meziročně zvýšil o **4 801 mil. Kč** na celkovou částku **6 187 mil. Kč**. Obdobný vývoj byl zaznamenán i u zajištění daňových nedoplatků na daních a příslušenství daní zástavním právem podle § 72 ZSDP. V roce 2008 byl v porovnání s rokem 2007 zaznamenán mírný nárůst počtu rozhodnutí o zřízení zástavního práva (celkem 9 053 rozhodnutí) i celkového objemu zajištěných daňových pohledávek, který se zvýšil o **1 350 mil. Kč** na **6 412 mil. Kč**.

Charakteristickým rysem řízení o zajištění úhrady nesplatné nebo dosud nestanovené daně bylo i v roce 2008 časté uplatňování odvolání daňových subjektů proti vydaným zajišťovacím příkazům, která byla navíc v mnoha případech neúplná. Na následné výzvy správce daně k doplnění těchto podání bylo většinou daňových subjektů reagováno až těsně před uplynutím stanovené třiceti denní lhůty pro vyřízení odvolání, což ztěžovalo následná řízení.

Na účinnost uplatňování institutu zástavních práv podle § 72 ZSDP stále negativně dopadá novela ZSDP provedená zákony č. 367/2000 Sb. a č. 317/2001 Sb., kterými došlo ke změně občanského zákoníku a dalších zákonů, včetně ZSDP. Přesto údaje v tabulce ukazují, že územní finanční orgány institut zajištění daňových pohledávek zřízením zástavního práva využívají a považují jej za významný nástroj k vymahatelnosti daňových nedoplatků. V mnoha případech se finanční úřady dostávají do nepříznivého postavení pokud jde o pořadí uplatněných zástavních práv, neboť většina majetku, k němuž bylo správcem daně zřízeno zástavní právo (nemovitosti, dopravní prostředky, pohledávky apod.), je již předmětem zástavního práva bank, právnických nebo fyzických osob, které si postavení zástavního věřitele zajišťují dříve a především rychleji prostřednictvím smluvních zástavních práv.

Oblast vymáhání daňových nedoplatků na daních a příslušenství daní

Hodnocení efektivnosti vymáhání daňových nedoplatků se vztahuje na činnost územních finančních orgánů v procesním postavení správce daně podle § 1 odst. 3 ZSDP.

Základní agregované údaje k posouzení vývoje vymáhaných a vymožených daňových nedoplatků, evidovaných územními finančními orgány za rok 2008 a za předchozí roky, jsou obsaženy v **Tabulce č. 16**.

Tabulka č. 16

Rok *)	Nedoplatky vymáhané		Nedoplatky vymožené	
	Počet případů	Částka (mld. Kč)	Počet případů	Částka (mld. Kč)
2004	1 434 436	64,385	376 258	4,073
2005	1 608 868	68,205	412 234	5,111
2006	1 751 207	68,505	443 009	5,203
2007	1 811 163	68,477	471 228	6,054
2008	2 237 389	67,382	521 621	6,334

Údaje jsou uvedeny sumárně za daně staré daňové soustavy platné do 31. 12. 1992 a nové daňové soustavy platné od 1. 1. 1993.

Údaje v tabulce potvrzují dlouhodobý trend **meziročního nárůstu objemu vymáhaných i vymožených daňových pohledávek** evidovaných územními finančními orgány ČR. V roce 2008 dosáhl objem vymáhaných daňových nedoplatků **67,4 mld. Kč** a ve srovnání s rokem 2007 se snížil o **1,1 mld. Kč** (index 2008/2007 = 0,98). Podíl vymáhaných daňových nedoplatků k celkovému objemu daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány tak oproti roku 2007 poklesl o **0,7 procentního bodu na 67 %**. Vývoj v roce 2008 byl ovlivněn zejména zvýšeným odpisem daňových nedoplatků pro nedobytnost podle § 66 ZSDP (ve srovnání s rokem 2007 jejich objem vzrostl téměř o **2,5 mld. Kč na 16,2 mld. Kč**). Vývoj růstu objemu vymáhaných daňových nedoplatků v předchozích letech vyplývá rovněž z ukazatele podílu vymáhaných daňových pohledávek na celkovém objemu evidovaných daňových nedoplatků v jednotlivých letech (v roce 2003 - 54,3 %; v roce 2004 - 62,3 %; 2005 - 67,1 %; v roce 2006 - 65,1 %; v roce 2007 - 67,7 % a v roce 2008 - 67 %).

Obdobný trend byl zaznamenán také u ukazatele **objemu vymožených daňových nedoplatků**. Meziroční růst objemu vymožených daňových nedoplatků pokračoval i v roce 2008, kdy dosáhl **6,3 mld. Kč**, tj. o **0,3 mld. Kč** více než v roce 2007 (index 2008/2007 = 1,05). Pozitivní vývoj potvrzují i údaje vyplývající z porovnání ukazatele podílu vymožených nedoplatků k celkovému objemu vymáhaných daňových nedoplatků za uplynulá období (v roce 2004 - 6,3 %; v roce 2005 - 7,5 %; v roce 2006 - 7,6 %; v roce 2007 - 8,8 % a v roce 2008 - 9,4 %).

Rozhodující objem vymáhaných i vymožených daňových nedoplatků je evidován na daních **nové daňové soustavy** platné od 1. 1. 1993. U této kategorie daní bylo územními finančními orgány vymáháno k 31. 12. 2008 téměř **66 mld. Kč**, tj. **97,9 %** z celkové sumy daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání. V roce 2008 (od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008) bylo na daních nové daňové soustavy **vymoženo 6,3 mld. Kč**. Na daních **staré daňové soustavy** platné do 31. 12. 1992 jsou vykazované hodnoty vymáhaných i vymožených daňových nedoplatků výrazně nižší. K 31. 12. 2008 bylo na těchto daních **vymáháno 1,4 mld. Kč**, tj. pouze **2,1 %** z celkové sumy daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání a v průběhu roku 2008 bylo **vymoženo 6,9 mil. Kč**, tj. pouze **0,1 %** z celkové sumy daňových nedoplatků vymožených za sledované období. Tento stav je dlouhodobě ovlivněn postupným snižováním celkové částky daňových nedoplatků evidovaných na daních staré daňové soustavy v uplynulých letech (k 31. 12. 2008 se jejich objem snížil na 2,7 mld. Kč, tj. téměř

o 1 mld. Kč proti stavu v předchozím roce).

Největší objem vymáhaných i vymožených daňových nedoplatků evidovaných na daních nové daňové soustavy je vykazován u **daně z přidané hodnoty**. K 31. 12. 2008 bylo na této dani vymáháno **31,8 mld. Kč** a v roce 2008 vymoženo **3,9 mld. Kč**, což je o 0,3 mld. Kč více než v předcházejícím roce. Vyšší objem vymáhaných daňových nedoplatků byl evidován rovněž u **daní z příjmů**. Jejich souhrnná výše činila k 31. 12. 2008 částku **25,3 mld. Kč**, tj. o 1,3 mld. Kč méně než v roce 2007. V průběhu roku 2008 bylo na daních z příjmů vymoženo přes **1,7 mld. Kč** daňových nedoplatků, tj. o 0,2 mld. Kč více než v roce 2007. Na **daních z nemovitostí a na daních dědické, darovací a z převodu nemovitostí** bylo k 31. 12. 2008 vymáháno přes **3,2 mld. Kč** a v roce 2008 bylo vymoženo necelých **0,4 mld. Kč** daňových nedoplatků a tento vývoj v podstatě kopíruje stav v předchozích letech.

Porovnání **poměru mezi vymáhanými daněmi a vymáhaným příslušenstvím daní** je srovnatelné s vývojem v předchozích letech. Z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků (67,4 mld. Kč) jich bylo k 31. 12. 2008 vymáháno na **daních 45,3 mld. Kč**, tj. **67,3 %**. Téměř jedna třetina objemu vymáhaných nedoplatků je evidována na **příslušenství daní**, kde bylo za sledované období vykázáno přes **22 mld. Kč**, tj. **32,7 %** (dle § 58 ZSDP se příslušenstvím daní rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle ZSDP nebo jiného daňového zákona).

Územní finanční orgány jsou dlouhodoběji úspěšnější při vymáhání nedoplatků, jejichž výše se pohybuje v řádu do 1 mil. Kč nebo od 1 mil. Kč do 10 mil. Kč. Již dřívější analýzy ukázaly, že nedoplatky nad 10 mil. Kč a výše jsou vymahatelné jen z části nebo jsou v mnoha případech zcela nedobytné. Přehled o nedobytných daňových nedoplatcích za Českou republiku zpracovaný podle údajů územních finančních orgánů ukazuje, že kvalifikovaný odhad **nedobytných daňových nedoplatků k 31. 12. 2008** představuje částku **49,3 mld. Kč**, tj. **téměř polovinu (49,1 %)** z celkové kumulované částky daňových nedoplatků evidovaných územními finančními orgány k 31. 12. 2008 (100,5 mld. Kč). Z toho na **daních** ve výši **31,3 mld. Kč**, tj. 63,4 % a na **příslušenství daní** více než **18 mld. Kč**, tj. 36,6 %. Na daních staré daňové soustavy je podíl nedobytných daňových nedoplatků výrazně vyšší a již dřívější analýzy potvrzují, že se pohybuje nad 90 %.

V roce 2008 (obdobně jako v předchozích letech) byl rozhodující objem vymožených daňových nedoplatků (tj. **42,9 % - 2,7 mld. Kč**) vybrán územními finančními orgány úkony v daňové exekuci. Přibližně stejná částka daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání (tj. necelých **2,7 mld. Kč**) byla uhrazena daňovými dlužníky na základě výzvy správce daně k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě a dalších **0,8 mld. Kč** bylo vybráno přímo pracovníky finančních úřadů ještě před zahájením vymáhání.

Nejefektivnějším a finančními úřady stále nejvíce využívaným exekučním prostředkem je **daňová exekuce na příkazání pohledávky** na peněžní prostředky dlužníků na účtech vedených u bank nebo jiné pohledávky. Tímto způsobem bylo v roce 2008 vymáháno **14,2 mld. Kč**, tj. **34,5 %** z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků za sledované období a vymoženy byly téměř **2 mld. Kč** (tj. **31,5 %** celkového objemu daňových nedoplatků vymožených za sledované období). **Prodejem movitých věcí** bylo v roce 2008 vymáháno necelých **0,6 mld. Kč**, tj. pouze **1,4 %** z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků za sledované období a vymoženy necelé **0,3 mld. Kč**. Ještě nižší částka daňových nedoplatků byla finančními úřady vymáhána **prodejem nemovitostí**. V roce 2008 bylo tímto exekučním prostředkem vymáháno **0,5 mld. Kč** daňových nedoplatků, tj. pouze **1,2 %** z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků za sledované období, přičemž vymoženy byly necelé **0,2 mld. Kč**. Nízká výslednost těchto

exekucí je v případě movitých věcí ovlivněna zejména platnou právní úpravou dražeb movitých věcí, sociální situací potencionálních zájemců o nabízené věci v místech dražeb a v některých případech se negativně projevuje i samotná povaha věcí, které jsou správci daní draženy. Jedná se o dlouhodobý trend, který se projevuje i při exekucích prodejem nemovitostí. Nicméně exekuce prodejem nemovitostí se ukazuje jako perspektivní způsob vymáhání, neboť řada dlužníků uhradí nedoplatky již po vydání tohoto exekučního příkazu a k finalizaci prodeje nemovitosti v rámci dražby nedochází.

K vymáhání daňových nedoplatků využívají finanční úřady ve větším rozsahu také **exekuce na srážku ze mzdy**, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. V roce 2008 bylo takto vymáháno téměř **1,9 mld. Kč** daňových nedoplatků, tj. **4,6 %** z celkového objemu vymáhaných daňových nedoplatků za sledované období, vymoženo však bylo jen necelých **0,3 mld. Kč**. Efektivita těchto exekucí je dlouhodobě negativně ovlivňována omezenými možnostmi správce daně zjistit a případně dále sledovat změnu zaměstnavatele dlužníka, který se snaží vyhybat exekuci vykonáváním prací na krátkodobé pracovní poměry s častou změnou zaměstnavatele. Dále je patrný i vliv „praxe“ některých zaměstnavatelů, kteří vyplácejí sjednanou odměnu zaměstnanci (dlužníkovi) rozloženě, tj. ve vykazované minimální výši a v zůstatku na hotovosti přímo zaměstnanci (dlužníkovi), případně pouze na hotovosti bez evidence odměňované osoby jako zaměstnance. V posledním období se jako poměrně problematická jeví i spolupráce s Českou správou sociálního zabezpečení v Praze, jako poddlužníkem při výkonu exekuce srážkami z vyplácených důchodů. Z její strany je opožděně reagováno na exekuční příkazy správců daně, v řadě případů s několikaměsíčním zpožděním a nebo až na základě urgencye správce daně.

Z celkového objemu daňových nedoplatků evidovaných ve vymáhání jich finanční úřady přihlášily k 31. 12. 2008 **do insolvenčních řízení** celkem **15,8 mld. Kč**, tj. **23,4 %**. Za rok 2008, tj. od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008, jich bylo přihlášeno téměř **2,8 mld. Kč**. V roce 2008 bylo v rámci insolvenčních řízení uspokojeno **160 mil. Kč** daňových pohledávek, tj. **5,7 %**. Efektivita těchto řízení je z hlediska vynaložených nákladů, kapacit finančních úřadů a i z hlediska míry uspokojení daňových pohledávek, stále na velmi nízké úrovni. Finanční úřady také evidují vysokou částku nedoplatků dlužníků, na jejichž majetek byl prohlášen konkurs před pěti a i více lety a jsou dosud neuhrazeny. To má negativní vliv i z pohledu výtěžku takových řízení, kdy možný výtěžek konkursních řízení bude krácen o náklady spojené se správou a udržováním konkursní podstaty. V roce 2008 se u insolvenčních řízení zvýšila časová pracnost zpracovávání přihlášek do těchto řízení a vyřizování agendy těchto mnohdy komplikovaných soudních řízení pak odčerpává nemalou část fondu pracovní doby pracovníků finančních úřadů. Tento problém byl zčásti vyřešen formulářem přihlášek v novém formátu (Ministerstvem spravedlnosti byl zveřejněn počátkem roku 2009), který akceptuje potřeby a požadavky správců daně (zejména přihlašování pohledávek za plátců DPH). V souvislosti s aplikací nařízení Rady EU č. 1346/2000, o konkursních řízeních, lze očekávat nárůst agendy související s konkursními řízeními, které probíhají u úpadců se sídlem v členských zemích EU. Ke zlepšení činnosti v této oblasti by přispělo přijetí systémových opatření k řešení vznikajících problémů – zejména k řešení otázky právního zakotvení oprávnění správce daně příslušné členské země EU zastupovat v těchto řízeních správce daně jiného členského státu EU, resp. i správce daně z České republiky, pokud je zastupování požadováno.

Na výsledcích činnosti finančních úřadů v oblasti vymáhání daňových nedoplatků se vedle konkursních a insolvenčních řízení negativně projevují i zdlouhavé a málo výtěžné výkony rozhodnutí vedené soudy. V roce 2008 byly **soudy** požádány finančními úřady o vymáhání daňových nedoplatků v rozsahu necelých **0,4 mld. Kč**. Z této částky pak bylo

ve sledovaném období vymoženo **0,02 mld. Kč**, resp. **23 mil. Kč**, tj. **4,8 %** takto vymáhaných nedoplateků. Finanční úřady opakovaně upozorňují na zdlouhavost těchto soudních řízení, zejména při realizaci návrhů na výkon rozhodnutí prodejem nemovitostí a na nepřiměřeně dlouhé lhůty od podání návrhu na výkon rozhodnutí do doby provedení prvních úkonů dražby. Obdobně je na tento problém poukazováno i v případech, kdy správci daně podávají příslušným soudům odpůřečí či určovací žaloby, při nichž rovněž dochází k průtahům soudního řízení a dlužníkům se tím vytváří další prostor k tomu, aby se zbavili i zbylého majetku, který pak již ve většině případů nelze exekucí postihnout.

Finanční úřady žádají o výkon exekuce též **soudního exekutora**. Celková částka daňových nedoplateků předaných finančními úřady soudním exekutorům k vymáhání je zanedbatelná (k 31. 12. 2008 jde o částku **545 mil. Kč**). Za období od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2008 se již jednalo o **289 mil. Kč** a z této částky jich bylo za sledované období vymoženo necelých **30 mil. Kč**, tj. **10,4 %**. Finanční úřady znovu upozorňují na problémy, které se vyskytují při poskytování součinnosti soudním exekutorům podle exekučního řádu (zákon č. 120/2001 Sb.). Vedle **narůstajícího rozsahu požadavků soudních exekutorů** na sdělení řady údajů, v mnoha případech se opakujících, jejichž vyřizování odvádí pracovníky finančních úřadů od výkonu správy daní, přetrvával také v roce 2008 problém spočívající v **nepřiměřenosti exekucí prováděných soudními exekutory**. Stále častěji se ukazuje, že exekuce na prodej nemovitostí vedené některými exekutorskými úřady slouží, zpravidla po dohodě s dlužníkem, spíše k zajištění pohledávky na dobu, než je nedoplatek v plném rozsahu exekutorskému úřadu uhrazen formou splátek. Správce daně přihlášený do zahájeného exekučního řízení je nucen pasivně vyčkávat v souvislosti s aplikací zákona, zda exekutorský úřad dražbu vůbec provede a zda, nebo v jaké výši budou přihlášené daňové pohledávky následně uspokojeny. Zásada přiměřenosti podle občanského soudního řádu je soudními exekutory porušována tím, že často vydávají exekuční příkazy nejen na prodej nemovitostí, ale i na prodej podniku podle § 70 a § 71 exekučního řádu, čímž dochází k zablokování majetku dlužníků, a to přesto, že **výše dluhu je podstatně nižší než hodnota exekucí postiženého majetku**. Správci daně jsou v těchto případech nuceni přerušit již probíhající daňovou exekuci, nebo odložit nařízená dražební jednání na prodej movitých věcí či nemovitostí dlužníka, i když soudní exekutor po nařízení exekuce již další exekuční úkony nečiní. Praxe ukazuje, že tyto exekuční prostředky jsou soudními exekutory využívány s cílem vynucení si úhrady dlužných částek. V těchto případech však správce daně nemůže efektivně vymáhat daňové nedoplatky až do doby ukončení exekuce nařízené soudním exekutorem. Problém nečinnosti soudních exekutorů, u exekucí nařízených jako první v pořadí, by bylo možné řešit úpravou především v zákoně č. 119/2001 Sb., kterým se stanoví pravidla pro případy souběžně probíhajících výkonů rozhodnutí, zejména v ustanoveních § 11 a § 14, kde by byla stanovena maximální lhůta od sepsání věci do soupisu a po její zpeněžení u movitých věcí a lhůta od doručení exekučního příkazu na katastrální úřad do konání dražby u nemovitostí pod sankcí, že pokud nebude věc (movitá i nemovitá) v této lhůtě zpeněžena, bude moci v exekuci pokračovat další oprávněný (dle pořadí). Jako problematické se pro vymáhání daňových nedoplateků cestou soudních exekutorů jeví oprávnění soudního exekutora požadovat od oprávněného, resp. správce daně, přiměřenou zálohu na náklady exekuce a zejména také ustanovení exekučního řádu, podle něhož lze v případech zastavení exekuce pro nemajetnost povinného (dlužníka) uložit oprávněnému (tj. i správci daně) povinnost úhrady paušálně určených či účelně vynaložených výdajů soudního exekutora (exekuční náklady).

Efektivita výběru daní a vymáhání daňových pohledávek byla nejen v roce 2008 **negativně ovlivňována i dalšími faktory**. K nejzávažnějším patří:

- Daňové nedoplatky jsou v rámci finančních úřadů předávány k vymáhání zpravidla

v relativně krátké době od naplnění podmínek pro vymáhání, avšak v řadě případů jsou již prakticky nevymahatelné, neboť nemalá část daňových dlužníků (fyzických i právnických osob) jsou **subjekty předlužené, mající závazky i vůči dalším podnikatelským subjektům, občanům či institucím**. U fyzických osob se jedná mnohdy o osoby nemajetné s obtížně zjistitelným nebo nepostižitelným příjmem. U právnických osob se v postavení největších dlužníků **často nacházejí obchodní společnosti, za něž jako statutární orgány vystupují osoby nekontaktní**, které na sebe formálně přebírají účasti v obchodních společnostech, aniž by byly informovány o jejich skutečném stavu, o jejich pohledávkách a závazcích, často deklarují nemožnost přístupu do účetnictví s odůvodněním, že ho nemají k dispozici.

- Zjišťovány jsou případy, kdy **daňoví dlužníci** (zejména obchodní kapitálové společnosti) **utlumí, resp. ukončí podnikatelské aktivity, aniž by byly z jejich strany uhrazeny platební povinnosti vůči státu**. Přesto nadále pokračují v podnikatelských aktivitách, např. v nově zřízených firmách se stejným předmětem činnosti. Dosud platná právní úprava umožňuje jednatelům a společníkům, často v jedné osobě, jednoduchým způsobem opustit společnost prostou majetku, zatíženou závazky a založit si společnost novou. Vymožení daňového nedoplatku je pak v těchto případech téměř nemožné. V této záležitosti je již delší dobu požadována novela příslušných ustanovení obchodního zákoníku, která by vedla k posílení odpovědnosti zakladatelů, společníků za závazky založených obchodních společností, včetně zvýšení trestní odpovědnosti a omezení dalších podnikatelských aktivit, pokud úmyslně ponechávají závazky vůči věřitelům bez úhrad.
- Jednou z prohlubujících se příčin nedobytnosti daňových pohledávek je **druhotná platební neschopnost** celé řady subjektů. Také na úseku vymáhání daňových nedoplatků byly již v roce 2008 zaznamenány zřetelné známky nastupujícího útlumu růstu ekonomiky a krize ve finančním sektoru. Narůstá počet daňových subjektů, kteří se dostávají do problémů se zajištěním financování a žádají správce daně o posečkání či odložení plateb na daňové povinnosti. Existuje důvodná obava z toho, že daňové subjekty, u nichž se hospodářská recese projeví menším odbytem, nebudou schopny dostat v průběhu roku 2009 plnění daňových povinností.
- Nadále existují **problémy s doručováním písemností v daňovém řízení** do vlastních rukou. Daňoví dlužníci jsou si vědomi svých pohledávek (většinou dluží i dalším věřitelům) a písemnosti doručované do vlastních rukou úmyslně nevyzvedávají. Následné doručování nepřevzatých písemností veřejnou vyhláškou pak celé řízení prodlužuje. Takto způsobené prodlevy se odráží nejen do rychlosti řízení, ale i efektivnosti vymáhání.
- Obdobným problémem je vzrůstající počet daňových dlužníků, kteří mají nahlášeno trvalé bydliště na příslušném obecním úřadu (tzv. úřední adresa). Tito dlužníci písemnosti zasílané jim finančními úřady nepřebírají a samozřejmě se na tomto místě ani nezdržují. Provedená místní šetření potvrzují, že se v mnoha případech jedná o účelové jednání dlužníků, kteří se tak snaží „skrýt“ před věřiteli. Institut tzv. úřední adresy se tak v praxi ukazuje jako problematický a oslabuje se tím i účel jeho zavedení.
- K efektivnějšímu vymáhání pohledávek státu, ke zrychlení řízení a snížení jeho administrativní náročnosti pro správce daně i další orgány státní správy,

je dlouhodobě požadováno vytvoření legislativních a organizačně technických opatření pro zajištění přímého přístupu do veřejnoprávních registrů, resp. do jichž existujících databází bank, pojišťoven a správních úřadů pro účely zajištění a vymáhání daňových nedoplatků. Ke zlepšení stávajícího stavu již byla přijala některá legislativní opatření, např. k zajištění přímého přístupu správních orgánů do čtyř základních registrů (viz zákon o základních registrech). Dosud je však správům daně umožněn přístup pouze do Centrální evidence obyvatel, Registru daňových subjektů a plátců DPH, Geografického a informačního systému MISYS a některých dalších informačních systémů MF, např. do databáze KSP (kontrola státní podpory stavebního spoření), ARES (registr ekonomických subjektů) apod.